

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко
«10» грудня 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Організація і методика обліку та аудиту основних засобів»

(за матеріалами ПрАТ «СВС-Дніпро», м. Вишгород)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Горілко Надія Андріївна

_____ 07.12.2020 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 07.12. 2020 р.

Полтава – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ	6
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	
1.1. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання, значення і завдання обліку та аудиту основних засобів підприємства	20
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановку обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро».....	29
Висновки за розділом 1.....	43
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ	47
ЗАСОБІВ ПрАТ «СВС-ДНІПРО».....	
2.1. Організація обліку та документальне оформлення руху основних засобів	47
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів	62
2.3. Удосконалення аналітичного обліку основних засобів	78
Висновки за розділом 2.....	86
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ	81
ЗАСОБІВ ПРАТ «СВС-ДНІПРО».....	
3.1. Організація і планування аудиторської перевірки основних засобів...	81
3.2. Методика аудиту основних засобів	85
3.3. Узагальнення результатів аудиту основних засобів.....	90
Висновки за розділом 3.....	95
ВИСНОВКИ.....	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	103
ДОДАТКИ.....	112

ВСТУП

Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку та внутрішнього аудиту основних засобів, яка б відповідала вимогам управління. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища. Основні засоби займають важливе місце в активах будівельних підприємств, а провідні їх об'єкти – будівельні основні засоби, тимчасові нетитульні споруди відрізняються специфічністю експлуатації та характерні в переважній більшості тільки для цих підприємств.

Питання обліку та аудиту основних засобів широко досліджували у науковій літературі, зокрема такі вітчизняні та зарубіжні вчені як Верига Ю.А., Бутинець Ф.Ф., Алексєєва А.В., Зюкова М.М., Сопка В. В., Мних Є.В., Зима Г.І., Самбурська Н.І. та ін.

Незважаючи на значну кількість робіт в цій сфері існує низка проблем бухгалтерського обліку аудиту та оподаткування операцій з основними засобами у будівництві. До таких належать невідповідність сучасним вимогам існуючих форм первинних документів з обліку основних засобів; необхідність удосконалення податкового обліку основних засобів будівельних компаній; недосконалість існуючої системи організації аудиту.

Наявність невирішених проблем, дискусійність теоретичних положень і необхідність розроблення практичних рекомендацій щодо вирішення зазначених питань зумовили вибір теми дипломної роботи і свідчать про її актуальність.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень та практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту основних засобів будівельних підприємств за умов динамічного ринкового середовища.

Для досягнення встановленої мети в дипломній роботі поставлено та вирішено такі завдання:

дослідити економічну сутність, підходи до класифікації та порядок оцінки основних засобів;

охарактеризувати нормативно-правове регулювання, значення і завдання обліку та аудиту основних засобів підприємства;

охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро»;

дослідити особливості організація обліку та порядок документального оформлення основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро»;

дослідити методику синтетичного та аналітичного обліку основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро»;

визначит напрями удосконалення аналітичного обліку;

дослідити особливості організації і планування аудиторської перевірки основних засобів;

охарактеризувати методику аудиту основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро»;

дослідити порядок узагальнення результатів аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро».

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних та методичних аспектів обліку та аудиту основних засобів.

Суб'єктом дослідження виступає ПрАТ «СВС-Дніпро».

Теоретичною основою проведених у роботі досліджень стали методологія та загальні наукові принципи проведення комплексних досліджень. У роботі використані діалектичний, системний підходи до вивчення категоріального апарату щодо обліку та аудиту основних засобів, порівняльного аналізу (при виявленні переваг і недоліків різних методів амортизації, напрямків облікової політики, вивченні нормативно-правових актів), графічний метод (для побудови моделей обліку основних засобів). Обробки інформаційних даних здійснювалася за допомогою сучасних інформаційних технологій, зокрема табличного процесора Microsoft Excel.

Інформаційною базою дипломної роботи стали теоретичні та методичні

розробки вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі і нормативні документи, що регулюють діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, анкетні опитування, дані обліку, фінансової та статистичної звітності ПрАТ «СВС-Дніпро».

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо обліку та аудиту основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро».

Практичне значення проведеного дослідження полягає в розробці пропозицій і рекомендацій для будівельних підприємств, спрямованих на підвищення ефективності використання основних засобів за рахунок удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка

Організація будь-якої підприємницької діяльності розпочинається з формування матеріально-технічної бази, відсутність якої робить неможливим ведення господарської діяльності підприємства. Так і підприємства електроенергетики не можуть функціонувати, не маючи у своєму розпорядженні достатньої кількості основних засобів.

Ринкові перетворення в Україні, глобалізація економічних процесів та інтеграція економіки України до світової спільноти виявили потребу внутрішніх і зовнішніх користувачів у достовірній інформації про майновий стан господарюючих суб'єктів та вартість їх основних засобів.

Аналізуючи публікації з теорії та практики бухгалтерського обліку основних засобів в економічній літературі слід зазначити, що такі науковці як Ю.А. Верига, Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, О.К. Марченко, Г.І. Зима, Н.І. Самбурська, М.М. Зюкова, М.С. Пушкар, В.В. Сопко приділяли увагу визначенню обліково-економічної сутності основних засобів та вирішували проблеми їх бухгалтерського обліку.

Проте до сьогодні є ряд невирішених проблем що сутності та класифікації основних засобів, які знижують ефективність їх використання та гальмують процес управління виробництвом.

Економічна сутність та матеріальний зміст основних засобів слугують тими основними характеристиками, що визначають їх роль у здійсненні відтворювальних процесів. Основні засоби визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку, зростання та удосконалення технічного оснащення і продуктивності праці виробничого персоналу.

В економічній теорії розуміють засоби праці, що використовуються (експлуатуються) протягом тривалого часу, при цьому зберігають свою первісну фізичну (натуральну) форму і переносять свою вартість на виготовлений продукт поступово, протягом декількох виробничих циклів по мірі зносу (фізичного і морального) [71]. Це поняття покладено в основу трактування терміну «основні засоби» в нормативно-правових актах, що регулюють бухгалтерський облік.

Так, відповідно до П(С)БО №7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання експлуатації) яких більше одного року, або операційного циклу, якщо він довший за рік [71].

Подібне визначення основних засобів наведено і у МСБО 16, згідно якого «основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду» [53].

Для цілей оподаткування необхідно керуватися визначенням основних засобів, наведеним в ст. 14.1.138 Податкового кодексу України: «основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він

довший за рік); [68].

Проаналізувавши визначення основних засобів, наведених у нормативно-правових актах слід відмітити, що основною відмінністю основних засобів за Податковим кодексом від стандартів обліку є те, що критерієм віднесення до активів складу основних засобів є не лише обов'язковість їх використання більше року, але і грошове обмеження в сумі понад 20000 грн.

Порівнюючи дефініції представлені в П(С)БО та міжнародних стандартах можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа.

Проаналізувавши визначення основних засобів у працях науковців (додаток А) відмітимо, що тут також є суттєві відмінності в поглядах вчених. Більшість авторів під «основними засобами» розуміють матеріальні активи підприємства, а запропоноване визначення поняття «основні засоби» запозичене із П(С)БО 7.

Згідно функціонального підходу до трактування сутності поняття «основні засоби» акцент переноситься на їх призначенні в економічній діяльності. При цьому окремі автори вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються лише у виробничому процесі, тобто більш ні на що вони впливу не мають. Вважаємо, що таке поняття є спірним, адже , основні засоби використовуються підприємством у всій його господарській діяльності.

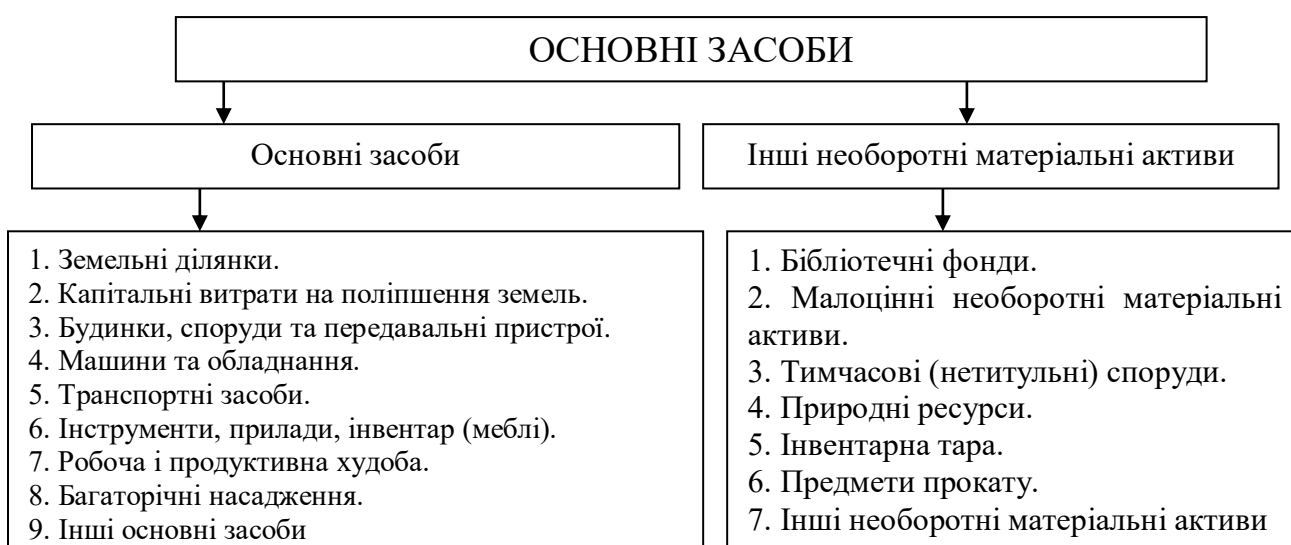
Отже, проаналізувавши визначення основних засобів можемо звести їх до загального твердження, що основні засоби – це матеріальні активи різного роду, що виступають невід'ємною частиною процесу виробництва і становлять основу для створення капіталу.

Проаналізувавши наукові праці з проблем обліку та управління основними засобами ми дійшли висновку, що для організації аналітичного обліку основних засобів, для потреб управління, для виявлення напрямів підвищення ефективності діяльності надзвичайно важливим є обґрунтоване виділення класифікаційних ознак об'єктів основних засобів.

Відмітимо, що в літературі основні засоби групують за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності, за натурально-матеріальним складом. Але при цьому не враховуються конкретні управлінські потреби. На нашу думку всі існуючі класифікаційні ознаки основних засобів доцільно об'єднати залежно від завдань, які ставляться перед класифікацією. Зокрема це:

1. Класифікація основних засобів згідно Податкового Кодексу з метою здійснення податкових розрахунків та нарахування амортизації для цілей оподаткування. Вона закріплена на законодавчому рівні у Податковому кодексі [658] і передбачає виділення 9 груп основних засобів та сім груп інших необоротних матеріальних активів (додаток Б табл. Б.1).

2. Класифікація основних засобів з метою підвищення рівня організації фінансового обліку. У фінансовому обліку методологічні принципи формування інформації про основні засоби регламентує Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7], П(С)БО 7 «Основні засоби» [71], М(С)БО 16 «Основні засоби» [57] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [50]. Згідно п.5 П(С)БО 7 [71] для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами (рис.1.1).



**Рис. 1.1. Класифікація основних засобів відповідно до
П(С)БО 7 «Основні засоби»**

3. Класифікація основних засобів з метою оптимізації структури основних засобів та виявлення резервів підвищення ефективності їх використання.

Основні засоби, що складають основу матеріально-технічної бази виробництва досить різноманітні за своїм призначенням і використанням. Тому для правильної організації аналізу та оптимізації їх структури основні засоби класифікують за певними однорідними ознаками, що узагальнені в додатку Б табл. Б.2.

4. Класифікація основних засобів з метою нарахування амортизації основних засобів.

Правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Крім того, вона забезпечує також аналіз структури основних засобів і дозволяє оцінювати рівень їх зношеності в розрізах, що відповідають потребам керівництва підприємства. Відповідно до цього можемо відмітити, що саме класифікація основних засобів буде впливати на облікове відображення нарахування амортизації на основні засоби.

На рівні підприємства вважаємо за доцільним, для цілей нарахування амортизації, розглядати класифікаційні ознаки представлені на рис. 1.2.

За призначенням основні засоби поділяють на виробничі та невиробничі основні засоби. Дана ознака впливає на податковий облік основних засобів, відповідно до якого амортизація на основні засоби виробничої сфери буде нараховуватися щомісяця та зменшувати прибуток до оподаткування. Амортизація на основні засоби невиробничої сфери нараховуватися не буде.

За ступенем використання основні засоби поділяються на діючі (в експлуатації), тобто ті, що безпосередньо приймають участь у господарській діяльності підприємства. Такі основні засоби обліковуються на рахунку 10 “Основні засоби” та амортизаційні відрахування на які здійснюються щомісяця. Основні засоби в запасі обліковуються на субрахунку 151 “Капітальне будівництво” або 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” та не підлягають амортизації.



Рис. 1.2. Класифікація основних засобів з метою нарахування амортизації основних засобів

Для здійснення реконструкції та технічного переоснащення об'єкт основного засобу переводиться до складу рахунку 15 "Придбання (виготовлення) основних засобів" та додатково на цей рахунок списуються витрати на ремонт. Під час здійснення ремонту нарахування амортизації припиняється. Під час консервації основних засобів (тобто їх довгострокового (але не більш як три роки) зберігання на підприємстві у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування) амортизація не нараховується.

За наявністю прав на об'єкти основних засобів виділяють власні, орендовані та надані в оренду основні засоби. На власні, тобто на ті основні засоби щодо яких підприємство має право власності та на надані в оренду, амортизація на підприємстві нараховується щомісяця, а на орендовані (залучені основні засоби або отримані підприємством у користування) – не нараховується.

Для цілей нарахування амортизації основні засоби необхідно також поділяти за видами. Так, на земельні ділянки амортизація не нараховується. Поділ за іншими видами основних засобів дозволить вибрати різні методи амортизації.

За характером участі у виробничому процесі виокремлюють активні та пасивні основні засоби. Амортизація, яка буде нараховуватися на активні основні засоби, повністю переноситиметься на вироблену продукцію формуючи її вартість, тобто виникатимуть виробничі витрати. Нарухування амортизації на пасиві основні засоби відбувається на загальновиробничі, адміністративні витрати або витрати на збут (в дебет 91, 92, 93 рахунку).

Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарухування амортизації проводиться щомісяця підприємством, на балансі

якого відображено вартість об'єкта основних засобів і починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, а поновлюється – починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції.

Підприємство для нарахування амортизації самостійно обирає метод амортизації. Пунктом 26 П(С)БО 7 передбачені наступні методи амортизації:

1) прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Річна сума амортизації за прямолінійним методом розраховується за формулою (1.1).

$$Ap = \frac{Ba}{C} \quad (1.1),$$

де, Ap – річна сума амортизації;

Ba – амортизована вартість об'єкта основних засобів;

C – строк корисного використання основних засобів.

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. Річна сума амортизації за методом зменшення залишкової вартості розраховується за формулою (1.2), а річна норма амортизації – за формулою (1.3).

$$Ap = \frac{Bз}{PHA} \quad (1.2),$$

$$PHA = [1 - \sqrt[n]{Bл / Bн}] * 100\% \quad (1.3),$$

де, A_p – річна сума амортизації;

PNA – річна норма амортизації;

B_z – залишкова вартість;

B_l – ліквідаційна вартість;

B_n – первісна вартість.

Перевагами даного методу є те, що протягом перших років експлуатації об'єкта основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Проте недоліком є те, що даний метод передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, необхідної для розрахунку норми амортизації.

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Річна сума амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості розраховується за формулою (1.4), а річна норма амортизації – за формулою (1.5);

$$A_p = B_z * PNA \quad (1.4),$$

$$PNA = \frac{100\%}{C} \cdot 2 \quad (1.5),$$

де, A_p – річна сума амортизації;

PNA – річна норма амортизації;

B_z – залишкова вартість;

C – строк корисного використання основних засобів.

Відповідно до Податкового кодексу метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до 4 груп (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

Перевагами методу прискореного зменшення залишкової вартості є те, що протягом перших років експлуатації об'єкта основних засобів накопичується

значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Цей метод дає можливість протягом першої половини корисного строку використання основних засобів відшкодувати до 60 — 70 % їх вартості

4) кумулятивний, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта за формулою (1.6). Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання за формулою (1.7).

$$Ap = Ba * Kk \quad (1.6),$$

$$Kk = \frac{Pk}{Kp} \quad (1.7),$$

Ap – річна сума амортизації;

Ba – амортизаційна вартість;

Kk – кумулятивний коефіцієнт

Pk – кількість років, які залишилися до кінця строку корисного використання;

Kp – сума порядкових номерів корисного використання.

В науковій літературі виділяють такі переваги кумулятивного методу:

1. У перші роки, коли інтенсивність використання об'єкта ОЗ максимальна, амортизується більша частина його вартості.

2. У перші роки накопичуються грошові кошти для заміни об'єкта ОЗ, що амортизується.

3. Забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт амортизовуваних об'єктів основних засобів, що припадають на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва (собівартості продукції) за рахунок того, що сума амортизації, яка нараховується, у ці роки зменшується.

5) виробничий, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації за формулою (1.8). Виробнича ставка амортизації обчислюється

діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів за формулою (1.9).

$$A_m = O_m \times B_c \quad (1.80),$$

$$B_c = B_a / O_c \quad (1.9),$$

A_m – місячна сума амортизації;

O_m – фактичний місячний обсяг продукції;

B_c – виробнича ставка амортизації;

O_c – очікуваний обсяг виробництва з використанням амортизованого обладнання;

B_a – вартість, яка амортизується.

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, виробництва і капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації) необоротних активів.

Цей метод дуже раціональний, його зручно застосовувати при визначенні амортизації автотранспорту залежно від його пробігу, верстатів та будь-якого виробничого обладнання. Проте його застосування пов'язане з трудностю визначення виробітку окремих об'єктів основних засобів.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки. Існують такі види оцінки основних засобів: первісна, залишкова, переоцінена і ліквідаційна.

Основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка залежить від напрямів надходження основного засобу. П(С)БО 7 "Основні засоби" дає таке визначення первісній вартості основних засобів: первісна - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [71].

Собівартість основних засобів – це сплачена сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його

придбання або створення. Собівартість об'єкта основних засобів включає купівельну ціну (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта в робочий стан (стан, який дає можливість використовувати його за прямим призначенням).

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаних за плату складається з таких витрат:

суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);

витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [71].

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати").

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

У разі, якщо об'єкт основних засобів придбано у результаті бартерної

операції (або обміну з частковою оплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, чи мав місце обмін подібними або неподібними активами.

Об'єкт основних засобів, отриманий в результаті обміну на неподібний об'єкт основних засобів або інший актив, оцінюють за справедливою вартістю відданого активу, скоригованою на будь-яку суму грошових коштів та їхніх еквівалентів, які надійшли або були сплачені в процесі цієї операції

У разі, коли один об'єкт основних засобів обмінюється на подібний (або частку капіталу в подібному об'єкті) собівартістю отриманого об'єкта є балансова вартість відданого об'єкта. При цьому не виникають прибутки або збитки внаслідок обміну.

Вартісна оцінка дає можливість отримати загальні підсумки різних засобів праці, що потрібно для нарахування амортизації, визначення рентабельності роботи підприємства та інших показників його діяльності.

Балансова (первісна чи відновна) вартість основних засобів підприємства відшкодовується шляхом віднесення амортизаційних відрахувань на собівартість виробництва.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначаються на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки. Уточнення вартості майна проводить експерт-оцінювач, який має відповідну ліцензію на здійснення експертної оцінки майна. Експерт має право здійснювати експертну оцінку основних засобів підприємства, оцінити їх

фактичний знос і визначити відновну або справедливую вартість об'єктів оцінки. Результати роботи оцінювача відображаються у звіті про експертну оцінку активів підприємства. Уточнення оцінки основних засобів може бути здійснено також експертною комісією господарства, до складу якої входять керівник підприємства (голова комісії), головний бухгалтер та головні спеціалісти господарства. За результатами роботи експертна комісія надає звіт про уточнення вартості окремих об'єктів, який повинен бути затверджений в установленому порядку.

Чиста вартість реалізації необоротного активу - справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Справедлива вартість об'єкта основних засобів дорівнює сумі, за якою актив може бути обміняний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного і того ж або аналогічного виду діяльності.

На дату складання балансу основні засоби включаються у валюту балансу за залишковою вартістю, яка розраховується як первісна вартість (або переоцінена вартість) за мінусом зносу.

Вартість, яка амортизується, - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Отже, аналізуючи погляди науковців, які стосуються економічної сутності основних засобів, нами було встановлено, що єдності думок у визначенні та економічній сутності поняття «основні засоби не досягнуто.

На сьогодні основні засоби мають дещо різноманітний характер, що потребує встановлення належним чином їхньої класифікації. В ході дослідження було окреслено різні підходи до класифікації, особлива увага приділена класифікації основних засобів з метою нарахування амортизації.

Встановлено, що за сучасних умов в Україні існує кілька чинних класифікацій основних засобів, що, у свою чергу, є, з одного боку, позитивними

моментом, адже це дозволяє розподілити та розбити основні засоби на різні складові та елементи, що уможливлює встановлення їх сутності, проте. з іншого боку, – різні класифікаційні ознаки тягнуть за собою деякі розбіжності у податковій та бухгалтерській звітностях, що заважає впровадженню інтегрованої системи бухгалтерського обліку в Україні.

Здійснення ефективних заходів щодо подальшого економічного розвитку України потребують принципово нових підходів до управління основними засобами. В реаліях сьогодення користувачі прагнуть отримувати своєчасну та якісну інформацію про стан основних засобів. Така інформація створюється за допомогою обліку та аудиту, тому в наступному питанні буде приділена увага дослідженню особливостей нормативно-правове регулювання, значення і завдань обліку і аудиту основних засобів підприємства.

1.2. Нормативно-правове регулювання, значення і завдання обліку та аудиту основних засобів підприємства

Одним із важливих завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком є надання інформації про наявність та вибуття основних засобів та контроль за їх використанням з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства. Однак, якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є слабка методична розробка нормативних документів, що регулюють облік основних засобів, неврегульованість норм податкового законодавства, їх постійні зміни та стрімка адаптація Національних положень бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Основним нормативним документом з обліку експлуатації та вибуття основних засобів є П(С)БО 7 “Основні засоби”, яке визначає концептуальні

основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Достовірність і повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи в загальному чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку основних засобів, які представлені на рис. 1.3.

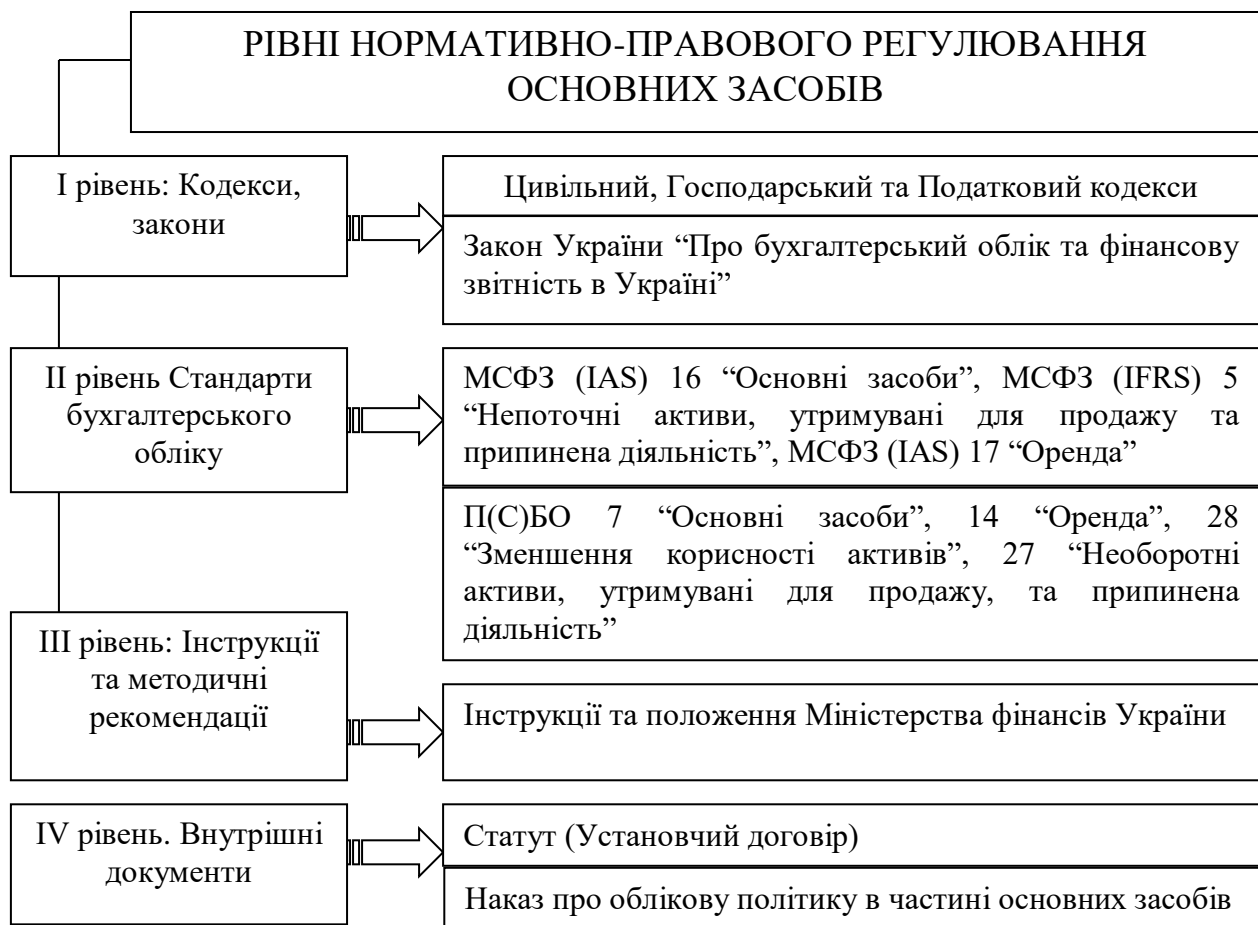


Рис. 1.3. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку основних засобів

Відмітимо, що держава регулює лише деякі аспекти обліку основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб’єкта господарювання, що забезпечить досягнення

поставленої ними мети. Детальний аналіз законодавчої бази України в розрізі питань пов'язаних з обліком основних засобів здійснено в додатку В табл. В.1.

Відмітимо, що не зважаючи на те, що з прийняттям Податкового кодексу спостерігається значне зближення фінансового та податкового обліку, але все ж таки і до сьогодні певні протиріччя все ж таки існують, зокрема в частині критеріїв віднесення майна до основних засобів, що демонструє рис. 1.4.

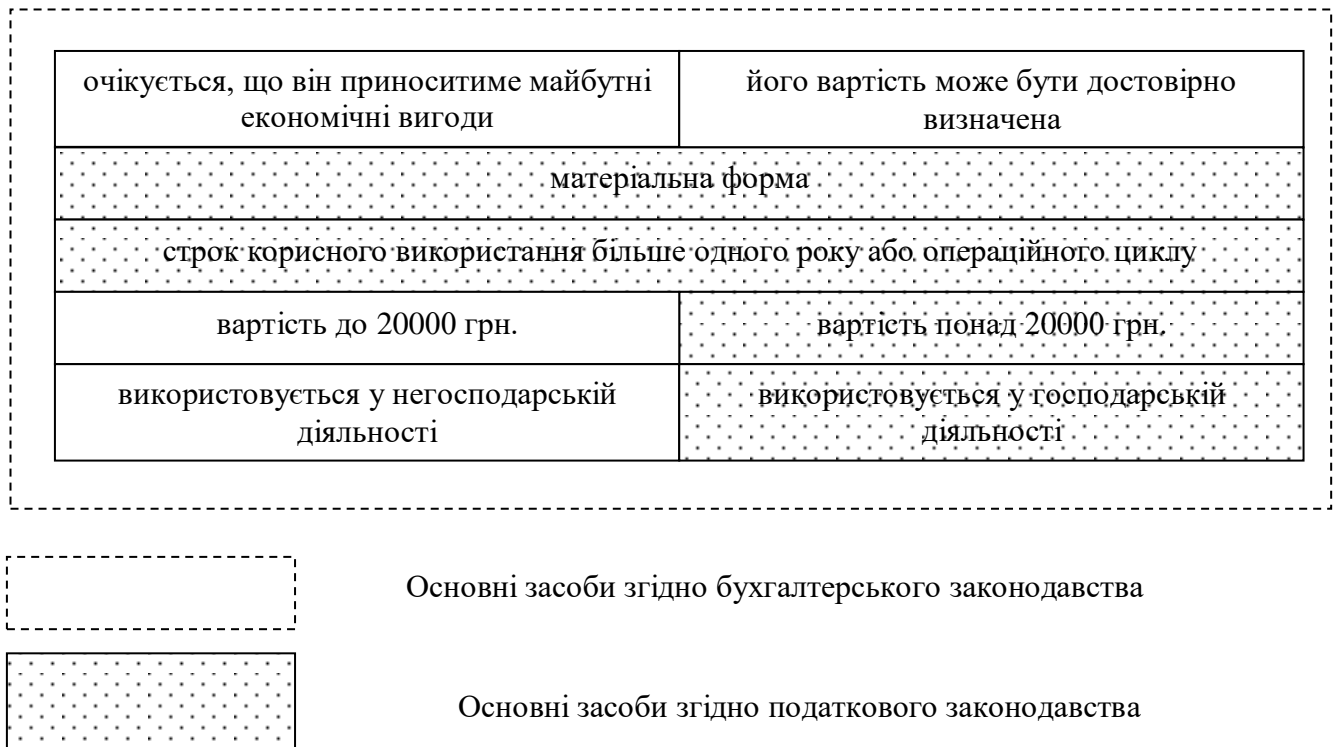


Рис. 1.4. Критерії віднесення майна до основних засобів згідно бухгалтерського та податкового законодавства

Проаналізувавши рис. 1.4 можна сказати, що згідно з податковим законодавством до основних засобів відносяться активи, які використовуються лише у господарській діяльності більше року (або операційного циклу), але вартість яких більше 20000 грн. Відповідно до бухгалтерського законодавства, а саме п. 6 П(С)БО 7 “Основні засоби” об’єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Отже, визнання активом передбачає можливість отримання економічної вигоди, а термін “основні засоби” відноситься і до тих

об'єктів, які призначені для здійснення “соціально-культурних функцій” і від використання яких взагалі не очікується отримання економічної вигоди. В свою чергу поняття “основні засоби”, яке надає П(С)БО 7 “Основні засоби” вже зазначає, що основні засоби це матеріальні активи, тобто за своєю суттю вони вже є активами хоча можуть і не приносити економічні вигоди.

Пункт 145.1 ст. 145 Податкового кодексу являє собою податковий класифікатор основних засобів. Причому в основу цього класифікатора покладено бухгалтерську класифікацію, використану в П(С)БО 7 “Основні засоби”. Навіть назви податкових груп повторюють назви субрахунків бухгалтерського обліку. Щоправда, існують і деякі відмінності щодо класифікації основних засобів, так в п. 145.1 Податковий кодекс не виділяє таку групу, як “інші необоротні матеріальні активи” та додатково надає групу “довгострокові біологічні активи”, які, в свою чергу, регулюються не П(С)БО 7 “Основні засоби”, а П(С)БО 30 “Біологічні активи”.

Ще однією відмінністю в регулюванні обліку основних засобів за бухгалтерським та податковим законодавством є їх переоцінка. Так, за П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. В податковому кодексі підходи до здійснення переоцінки значно відрізняються.

Основні відмінності в частині регулювання бухгалтерського обліку основних засобів наведено в табл. 1.1. Відмітимо, що питання оцінки основних засобів розглядались, як в українських П(С)БО, так і в МСФЗ, російських ПБО та в Законі “Про бухгалтерський облік” в Польщі. Порядок нарахування та відображення в обліку амортизації розглядається в усіх наведених нормативних актах. Зазначимо, що принципи організації обліку основних засобів (надходження, ремонту і т.д.) врегульовувались лише в Положеннях з бухгалтерського обліку основних засобів, які затверджених в 1955 р. в СРСР. та в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів.

Таблиця 1.1

Відмінності щодо регулюванні бухгалтерського обліку основних засобів в Радянському союзі, в національних, міжнародних та закордонних законодавчих актах

Питання, що розглядаються	ПСБО 7 [71]	МСФЗ 16 [57]	Методичні рекомендації [50]	СРСР [19]	Польща [96]
Загальні положення	+	+	+	+	+
Визнання основних засобів	+	+	+		+
Оцінка основних засобів	+		+		+
Оцінка під час визнання		+			
Оцінка після визнання		+			
Переоцінка основних засобів	+		+		
Класифікація основних засобів	+		+	+	+
Обліку зносу основних засобів	+	+	+	+	+
Зменшення корисності основних засобів	+		+		
Вибуття основних засобів	+		+	+	
Розкриття інформації про основні засоби у звітності	+				+
Визначення	+	+	+		+
Мета		+			
Розкриття інформації		+			
Припинення визнання		+			
Організація обліку основних засобів			+	+	
Облік надходження основних засобів			+	+	
Організація обліку ремонту основних засобів			+	+	
Облік переміщення основних засобів всередині підприємства			+	+	
Інвентаризація основних засобів			+	+	
Відновлення основних засобів					

Сучасна світова економічна система побудована таким чином, що майже всі країни взаємопов'язані між собою у багатьох аспектах і залежні одна від одної, це є підтвердженням того, що процесу глобалізації України у світову

спільноту уникнути не можливо. Тому міжнародні стандарти ведення бухгалтерського обліку будуть впливати на ситуацію в Україні. Крім того, національні ПСБО побудовані на основі МСФЗ. Ці стандарти можуть принести в бухгалтерський облік як позитивні моменти, так і ті, яких краще уникати. У додатку В табл. В.2 здійснимо огляд інформації, що розкривається в міжнародних стандартах з питань обліку основних засобів.

Порівнюючи міжнародні та національні стандарти обліку щодо основних засобів відмітимо, що визначення основних засобів, наведені у стандартах, майже ідентичними, проте щодо інших тлумачень термінів, то тут є ряд розбіжностей. Так, спільним у П(С)БО 7 та М(С)БО 16 є такі поняття за змістом і назвою як: амортизація, вартість (сума), яка амортизується, ліквідаційна вартість, основні засоби, строк корисного використання (експлуатації)). Також ідентичними є поняття за змістом, які мають різну назву (такі як: чиста вартість реалізації необоротного активу та справедлива вартість, первісна вартість та собівартість, група основних засобів та клас основних засобів тощо.

Відмінним є те, що МСБО 16 не уточнює, що є об'єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації [53].

Вартість, визначена суб'єктом господарювання – теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання – поняття, яке міститься у МСБО 16, але відсутнє у П(С)БО 7.

Щодо класифікації основних засобів, тут також є деякі відмінності, наприклад у п. 37 МСБО 16 [46] виділяються класи основних засобів: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання. В той час, як згідно п.5 П(С)БО 7 основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Тобто, серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО 7, значаться й інші

необоротні матеріальні активи. У міжнародних стандартах про такі облікові категорії не згадуються. А предмети прокату, що значаться серед цих активів, належать до МСФЗ 40 “Інвестиційна нерухомість” як вид довгострокових активів, тому що вони придбані з метою отримання інвестиційного доходу. Саме тому варто підкреслити, що такого поняття, як “інші необоротні матеріальні активи”, у міжнародній практиці немає, але це не означає, що у традиційному для Західної Європи обліку немає таких активів, як, наприклад, бібліотечні фонди або тимчасові (нетитульні) споруди. Інша річ, що деякі малоцінні активи (наприклад інвентарну тару) взагалі не прийнято обліковувати серед довгострокових активів; як правило, їх не капіталізують, а списують на витрати поточного періоду. Щодо амортизації активу, вона починається з моменту, коли актив можна використати за призначенням. У додатку В табл. В.3 здійснено порівняння обліку амортизації за ПСБО та МСБО.

Суттєві відмінності у міжнародних і національних стандартах обліку основних засобів є і щодо переоцінки основних засобів. МСБО 16 дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки. У ПСБО 7 сказано, що підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.

Детально дослідивши положення, які містяться у МСБО 16 та ПСБО 7 можна дійти висновку, що існує цілий ряд відмінних ознак: у термінологічному словнику; у класифікації груп (класів) основних засобів; в особливостях обліку амортизації основних засобів; у формуванні первісної вартості основного засобу; у відображенні інформації про основні засоби у фінансовій звітності. Тому питання уніфікації Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 вимагає суттєвих доопрацювань і доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні. Аналіз літературних джерел дає можливість стверджувати, що немає

однозначного визначення завдань обліку основних засобів, проте всі вони досить наближені.

Так, С.Ф. Голов зазначає, що правильна постановка обліку основних засобів повинна забезпечити:

- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження, переміщення, ліквідації та вибуття основних засобів;

- найсуворіший систематичний контроль за збереженням кожного об'єкта основних засобів і ефективним використанням машин, устаткування, транспортних засобів і виробничих площ; правильне обчислення і своєчасне відображення в обліку амортизаційних відрахувань та сум зносу основних засобів;

- правильне відображення витрат на ремонт основних засобів [18].

Н.М. Ткаченко вважає, що бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити: контроль за їх зберіганням; своєчасне, правильне документальне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення (з цеху в цех, зі складу на склад, з відділу у відділ), ефективного використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів [87].

Отже, у коло завдань бухгалтерії з обліку основних засобів входить:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження, вибуття, списання і переміщення їх усередині підприємства;

- контроль за збереженням кожного інвентарного об'єкта; своєчасне і правильне обчислення та відображення в регістрах зносу основних засобів, а також визначення результатів від ліквідації;

- контроль за ефективним їх використанням.

Вважаємо, що для більш повного використання на практиці резервів по збільшенню виробництва електроенергії необхідно активізувати можливості бухгалтерського обліку основних засобів, який повинен забезпечити: контроль за збереженням основних засобів і раціональним їх використанням; правильне документальне оформлення і своєчасне відображення відповідно в реєстрах надходження основних засобів, їх внутрішньогосподарського переміщення, вибуття, безкоштовної передачі, реалізації або ліквідації; своєчасне і точне обчислення і відображення зносу основних засобів; точне визначення результатів від ліквідації основних засобів, а також втрат від списання не повністю амортизованих об'єктів; точний розрахунок і забезпечення даних про середньорічну вартість виробничих основних засобів, необхідних для обчислення окремих економічних показників; дійовий контроль витрат по підтриманню основних засобів у працездатному стані.

На нашу думку своєчасне і чітке виконання названих завдань та одночасне вдосконалення обліку основних засобів сприятимуть позитивному впливу системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю на ефективність використання всієї сукупності основних засобів.

Відповідно до закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [76] аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Тому метою аудиторської перевірки основних засобів є підтвердження інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, установлення дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» (або М(С)БО 16 «основні засоби») та складання обґрунтованої думки відносно достовірності та повноти інформації про основні засоби, відображеної у фінансовій звітності та

примітках до неї.

Головними задачами аудиту збереження обліку та використання основних засобів являються перевірки:

- забезпечення контролю за наявністю і збереженням основних засобів;
- правильності віднесення предметів до основних засобів, їх групування по класифікації;
- правильності оцінки основних засобів в обліку;
- правильності оформлення і відображення в обліку операцій по надходженню і вибутті основних засобів;
- правильності нарахування і відображення в обліку зносу і ремонтів основних засобів;
- правильності і ефективності використання основних засобів;
- правильності відображення даних про наявність і рух основних засобів у бухгалтерському обліку і звітності.

Відмітимо, що завдання та специфіка обліку і аудиту основних засобів суттєво залежить від галузі діяльності підприємства, тому для подальшого дослідження необхідно охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «СВС-Дніпро».

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановку обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро»

Суб'єктом дослідження у дипломній роботі виступає ПрАТ «СВС-Дніпро», яке з моменту свого заснування в 1993 році працює в галузі будівництва, зокрема енергетичного будівництва, поступово освоює виробництво певних видів електрообладнання та в значній мірі займається пусканалагоджувальними роботами на енергетичних об'єктах різного ступеню потужності.

Мета діяльності товариства полягає у здійсненні підприємницької діяльності для одержання прибутку в інтересах акціонерів, покращення добробуту акціонерів у вигляді зростання ринкової вартості акцій товариства, а також отримання акціонерами дивідендів.

Предметом діяльності товариства (за основними його напрямками) є:

- здійснення комплексу будівельно-монтажних та електромонтажних робіт;
- будівництво об'єктів виробничого, промислового, житлового, соціально-культурного і побутового призначення;
- здійснення підприємницької діяльності по інжинірингових роботах у будівництві, у тому числі виконання функцій генерального розробника і підрядника, виконання функцій генпідрядника в будівництві об'єктів виробничого, промислового, житлового, соціально-культурного і побутового призначення;
- виконання топографо-геодезичних, картографічних робіт;
- виробництво та збут товарів промислового та побутового призначення.

ПрАТ «СВС-Дніпро» здійснює вищевказану діяльність на підставі відповідної ліцензії шляхом надання підприємствам, організаціям і громадянам України та інших держав різнопланових будівельних та інжинірингових послуг.

Основним напрямом діяльності ПрАТ "СВС-Дніпро" є виконання електромонтажних робіт з прокладання інженерних, електричних та теплових мереж, тепломагістралей, кабельних ліній (КЛ), повітряних ліній (ПЛ) та ліній електропередач (ЛЕП), електропостачання, будівельні роботи, проектування, будівництво об'єктів «під ключ», капітальне будівництво з урахуванням будь-яких вимог замовника.

ПрАТ «СВС-Дніпро» буде свою діяльність з урахуванням потреб ринку та принципу прибутковості. Не змінюючи основну виробничу орієнтацію, товариство якомога ширше намагається розглядати перспективи і можливості власної роботи, співпраці з партнерами та замовниками. ПрАТ "СВС-Дніпро" продовжує розвивати виробництво низьковольтних комплектних пристроїв для

релейного захисту та автоматики, що використовуються на підстанціях класом напруг від 0,4 кВ до 750 кВ та виконувати роботи з впровадження систем автоматизації підстанцій. Крім того, виконує проектні та пусконаладжувальні роботи для замовників.

Органами управління у ПрАТ «СВС-Дніпро» є:

- загальні збори акціонерів;
- Наглядова рада;
- Директор;
- Ревізор.

Загальні збори акціонерів є вищим органом товариства. У загальних зборах акціонерів мають право брати участь усі його акціонери включені до переліку акціонерів незалежно від кількості і виду акцій, що їм належать.

Наглядова рада є органом товариства що контролює та регулює діяльність директора та здійснює захист прав Акціонерів. Роботою Наглядової ради керує Голова ради. У своїй діяльності Наглядова рада керується чинним законодавством України, Статутом, положенням про Наглядову раду, іншими внутрішніми документами товариства і рішеннями Загальних зборів. Кількісний склад Наглядової ради становить 3 особи. Члени ради обираються Загальними зборами.

Директор - виконавчий орган товариства, який здійснює керівництво його поточною діяльністю. Директор обирається Наглядовою радою строком на п'ять років. Директором може є фізична особа, яка має повну дієздатність і не є членом ради або ревізором. Директор може бути відкликаний Наглядовою радою. Він зобов'язаний діяти в інтересах Товариства, добросовісно і розумно та не перевищувати своїх повноважень. З Директором укладається трудовий договір. Директор діє від імені товариства у межах, встановлених Статутом і чинним законодавством України.

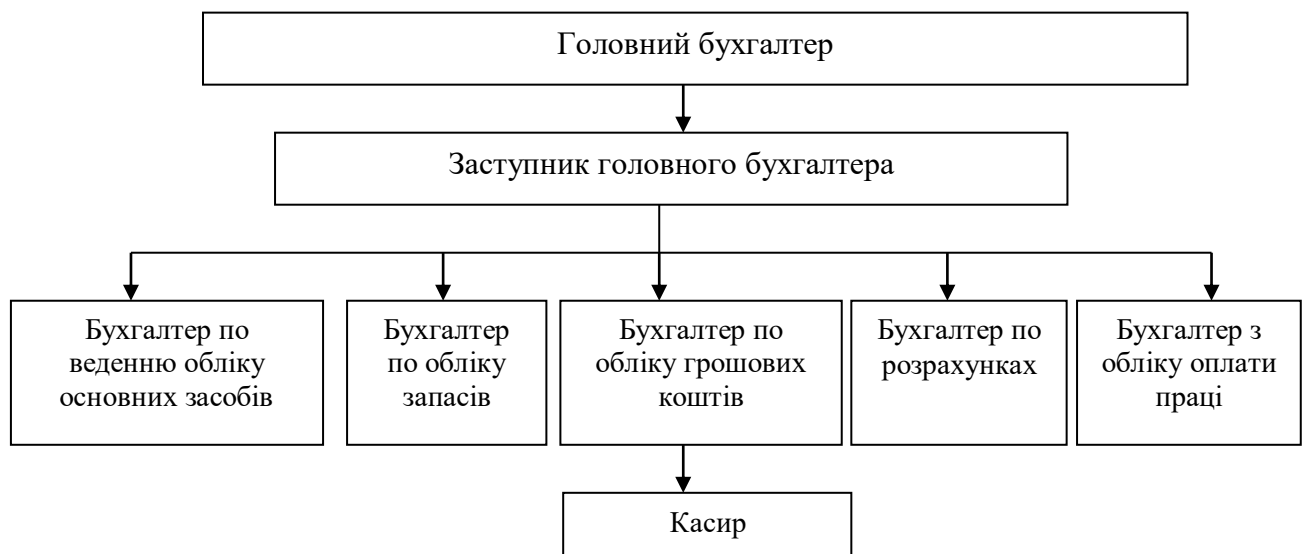
Відповідно до статуту ПрАТ «СВС-Дніпро» веде бухгалтерський, оперативний і статистичний облік і складає звітність.

Відповідальність за організацію, стан і достовірність оперативного,

бухгалтерського і статистичного обліку в товаристві, своєчасне подання річного звіту, іншої фінансової і статистичної звітності, адміністративних даних у відповідні органи, а також даних про діяльність товариства, що надаються акціонерам, кредиторам і в засоби масової інформації, несе голова правління товариства.

Дані, що містяться в річному звіті підтверджуються ревізійною комісією.

У ПрАТ «СВС-Дніпро» для ведення обліку створену бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, яка нараховує 8 осіб (рис. 1.5)



**Рис. 1.5. Структура бухгалтерської служби
ПрАТ «СВС-Дніпро»**

Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [77] у ПрАТ «СВС-Дніпро» затверджено Положення «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку».

Відповідно до цього положення бухгалтерський та податковий облік здійснюється бухгалтерською службою, а оперативний та статистичний – економічною та бухгалтерською службою.

Для обліку використовуються рахунки з першого по дев'ятий клас та рахунки нульового класу. Облік витрат здійснюється із застосуванням рахунків восьмого та дев'ятого класів. Підставою для відображення в обліку

господарських операцій є первинні документи, які групуються у зведені облікові документи або звіти.

Відмітимо, що порядок ведення первинних та зведених документів у ПрАТ «СВС-Дніпро» повністю відповідає вимогам нормативно-правових актів. Регістри ведуться щомісячно, всі записи у них здійснюються лише на підставі первинних та зведених облікових документів, у яких наявні реквізити, передбачені Законом про бухгалтерський облік.

На основі вивчення посадової інструкції бухгалтера (по веденню обліку основних засобів) встановлено, що він зобов'язаний:

- вести бухгалтерського обліку дотримуючись законодавства, зокрема вимог щодо правильного та своєчасного оформлення внутрішніх первинних документів та звітності;
- приймати, перевіряти й опрацьовувати первинну документацію по обліку основних засобів та незавершеного капітального будівництва;
- проводити звірку з іншими службами товариства в частині обліку основних засобів;
- нараховувати знос основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку;
- вести аналітичний облік основних засобів, відображати у інвентарних картках рух, модернізацію, ліквідацію, демонтаж, вибуття основних засобів;
- оформляти зведені відомості по ліквідації і безкоштовному прийманню основних засобів;
- організовувати своєчасне проведення інвентаризації та узагальнювати її результати;
- своєчасно надавати бухгалтерську звітність у встановлені строки та у встановленій формі;
- у разі виробничої необхідності виконувати іншу бухгалтерську роботу, що не передбачена посадовою інструкцією.

Очевидно, що організаційна структура, яка залежить від масштабів діяльності підприємства та їхнього територіального розміщення, зумовлює

формування різних функціональних підрозділів і буде різнитися для малих, середніх і великих підприємств.

Водночас, з точки зору впливу організаційної структури на побудову системи обліку основних засобів, можна зобразити її узагальнену схему, яка буде характерною для будівельних підприємств різних розмірів, масштабів діяльності й організаційно-правових форм господарювання, в т.ч. і для ПрАТ «СВС-Дніпро» (рис 1.6).

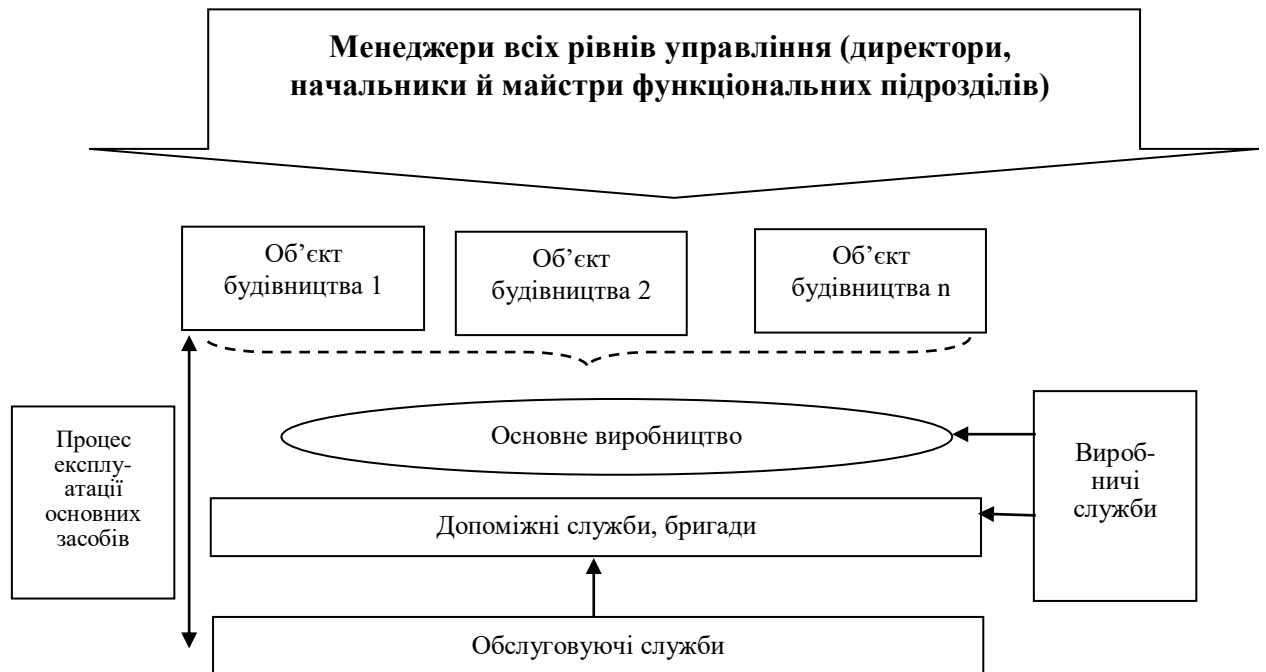


Рис. 1.6. Організаційної структури ПрАТ «СВС-Дніпро» для цілей формування системи обліку основних засобів

Перевірку фінансово-господарської діяльності ПрАТ «СВС-Дніпро» здійснює ревізор. Він контролює дотримання товариством чинного законодавства та розглядає звіти зовнішніх і внутрішніх аудиторів, а також готує відповідні пропозиції загальним зборам акціонерів. Ревізор обирається Загальними зборами. У своїй діяльності він керується чинним законодавством України, Статутом, положенням про Ревізора, внутрішніми документами товариства і рішеннями, прийнятими Загальними зборами та Наглядовою радою в межах їх компетенції. Ревізор має повну цивільну дієздатність та не

може одночасно бути директором або Членом ради, корпоративним секретарем товариства, членом іншого органу товариства або входити до складу Лічильної комісії.

Позитивним є те, що у ПрАТ «СВС-Дніпро» здійснюється управління ризиками. У товаристві створено систему ризик-менеджмент, яка охоплює три послідовні етапи:

- 1) аналіз ризику;
- 2) контроль за ризиком;
- 3) фінансування ризику.

Управління ризиком необхідне на стадії вивчення ймовірних будівельних, електромонтажних та інжинірингових послуг, при встановленні договірних відносин між Замовником та Підрядником (Виконавцем).

Воно направлене:

- на попередження та мінімізацію збитку;
- забезпечення відповідності ймовірності ризику та розміру будівництва;
- створення об'єктів забезпечення для гарантованого повного відшкодування можливого збитку.

1. Ідентифікація ризиків (встановлення ризику) - систематичне виявлення джерел ризику, визначення факторів ризику, їхньої класифікації та попередньої оцінки значущості кожного з цих факторів. Для ідентифікації ризику спочатку необхідно визначити такі його компоненти як предмет будівництва (робіт), джерела фінансування, забезпечення виконання робіт та інше.

Товариство веде відповідний статистичний облік та обробку зібраної інформації, на основі якої визначає всі ризикові обставини, що характеризують параметри ризику. Результатом є прийняття рішення, до якої ризикової групи варто віднести той чи інший предмет. Середня величина ризикових обставин - це середній ризиковий тип групи, яка використовується як міра порівняння.

2. Аналіз ризику - комплексна діагностика ризиків за допомогою різних методів: емпіричного, статистичного спостереження, документального обліку та інше. Він дозволяє визначити потенційний вплив ризику на предмет

будівництва, а також теоретичну ймовірність того, що небезпека реалізується.

Оцінка ризиків здійснюється за допомогою розрахунків, які передбачають застосування статистичних і математичних методів.

Існують методи оцінки ризику, серед яких виділяють три основні:

1) метод середніх величин. Полягає у тому, що окремі ризикові групи поділяють на декілька підгруп, щоб створити аналітичну базу для визначення ризику за ризиковими ознаками;

2) метод відсотків. Виражає сукупність знижок і надбавок до тієї аналітичної бази, яку вже створено, залежно від можливих позитивних і негативних відхилень від середнього ризикового типу;

3) метод індивідуальних оцінок. Використовується тоді, коли ризик не можна зіставити з відомим середнім типом ризиків. Компанія здійснює довільну оцінку, що впливає з нашої професійної підготовки та досвіду, суб'єктивного погляду.

3. Контроль за ризиком - призначений для часткового або повного усунення ризиків при оптимальному співвідношенні різних способів: усунення ризику, зменшення, локалізації або поділу. Ризик можна контролювати ще до самої події.

На основі вивчення специфіки діяльності ПрАТ «СВС-Дніпро» ми встановили, що фактори ризику, що впливали на товариство протягом 2019 року поділяються на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх факторів належать: інфляція; зміна податкового законодавства; кон'юнктура ринку; природні аномальні явища; соціальні потрясіння тощо.

До внутрішніх факторів можна віднести стратегію товариства і механізм її реалізації; масштаби здійснення комплексу будівельно-монтажних та електромонтажних робіт; інвестиційна діяльність тощо.

Зовнішнє середовище будівельного ринку складається з факторів, якими товариство може управляти, та з тих, на які воно впливати не може, але повинне враховувати їх у своїй діяльності.

До складових, на які товариство може впливати, належать:

- ринковий попит;
- конкуренція;
- розвиток будівельних, електромонтажних та інжинірингових робіт;
- інфраструктура будівельного ринку (правове і нормативне забезпечення, інформаційна та аудиторська мережа, наукове обслуговування, кадри, система організації професійної освіти, наукове обслуговування, професійна етика і мова).

До складових, на які товариство впливати не може, входять:

- фінансова криза;
- нестабільність банківської системи;
- недобросовісна конкуренція на ринку будівництва;
- збільшення випадків шахрайства.

Основними факторами ризику, які впливали на діяльність ПрАТ "СВС-Дніпро" протягом 2019 року, є:

- фінансова криза, яка призводить до зниження індексу споживчих настроїв потенційних замовників;
- нестабільність банківської системи, яка створює ризик втрати відповідних резервів, розміщених на депозитних рахунках банків;
- недобросовісна конкуренція на ринку будівництва, яка проявляється у високих комісійних винагородах, корупційних діях, що веде до втрати частини ринку добросовісними будівельниками.
- збільшення випадків шахрайства.

Вказані ризики є загальними для всієї будівельної галузі.

Специфічним ризиком для ПрАТ «СВС-Дніпро» є залежність від підприємств, які перераховують платежі з залучених джерел фінансування.

На основі даних річних звітів ПрАТ «СВС-Дніпро» (додатки Д, Е, Ж) у табл. 1.2 ми узагальнили динаміку фінансових результатів діяльності товариства за 2017-2019 роки.

Таблиця 1.2

**Динаміка фінансових результатів діяльності
ПрАТ «СВС-Дніпро» за 2017-2020 роки**

Показники	2 017р.	2 018р.	2 019р.	Відхилення 2019 р. від		2019 р. у відсотках до, %	
				2 017р.	2 018р.	2 017р.	2 018р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	240670	828074	314007	73337	-514067	130,47	37,92
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	228991	604150	245836	16845	-358314	107,36	40,69
Валовий прибуток	11679	223924	68171	56492	-155753	У 5,8 р	30,44
Інші операційні доходи	10248	11451	18598	8350	7147	181,48	162,41
Адміністративні витрати	9305	12577	15449	6144	2872	166,03	122,84
Витрати на збут	0	142730	35200	35200	-107530	х	24,66
Інші операційні витрати	486	6389	2284	1798	-4105	У 4,6 р	35,75
Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток)	12136	73679	33836	21700	-39843	У 2,7 р	45,92
Інший фінансовий дохід	2930	383	29	-2901	-354	0,99	7,57
Інші доходи	17	37050	2467	2450	-34583	У 145,1 р	6,66
Фінансові витрати		380	8058	8058	7678	х	У 21,2 р.
Інші витрати	464	37410	1126	662	-36284	У 2,4 р	3,01
Фінансові результати до оподаткування (прибуток)	14619	73322	27148	12529	-46174	185,70	37,03
Витрати з податку на прибуток	2710	13293	4912	2202	-8381	181,25	36,95
Чистий фінансовий результат (прибуток)	11909	60029	22236	10327	-37793	186,72	37,04

У 2019 р. ПрАТ «СВС-Дніпро» отримало чистого доходу від реалізації продукції у розмірі 314007 тис.грн. Це більше ніж у 2017 р. на 73337 тис.грн (або на 30,47 %), але менше 2018 р. на 514067 тис.грн (або на 62,08%).

При проведенні порівняльного аналізу собівартості реалізованої продукції

спостерігається аналогічна тенденція. Так у 2019 р. собівартість була більшою у порівнянні з 2017 р. на 16845 тис. грн (або на 7,36%), але меншою у порівнянні з 2018 р. на 358314 млн. грн (або на 59,31%). Відмітимо, що позитивним є те, що у 2019 р. у порівнянні із 2017 р. темп зростання реалізації продукції був істотно більший, ніж темп зростання собівартості реалізованої продукції. Це дозволило товариству у 2019 р. отримати валовий прибуток у розмірі 68171 тис.грн, що на 56492 тис.грн (або у 5,8 разів) більше, ніж у 2017 р. Щоправда порівняно з 2018 р. розмір валового прибутку скоротився на 155753 тис.грн (або на 69,56%).

Позитивним є те, що окрім доходів від реалізації ПрАТ «СВС-Дніпро» протягом аналізованого періоду отримувало інші операційні доходи. У 2019 р. їх розмір склав 18598 тис.грн, що більше 2017 р. на 8350 тис.грн. (або на 81,48%) і більше 2018 р. на 7147 тис.грн (або на 62,41%).

Операційні витрати мають стійку тенденцію до зростання, так у 2019 р. адміністративні витрати становили 15449 тис.грн, у порівнянні з 2017 р. вони зросли на 6144 тис. грн (або на 66,03 %) та порівнянні з 2018 р. на 2872 тис. грн (або на 22,84 %).

Відмітимо, що у 2017 році товариство не здійснювало маркетингових заходів, а відповідно у нього були відсутні витрати на збут. Найбільш суттєвими були ці витрати у 2018 р. і становили 142730 тис.грн. У 2019 р. вони скоротилися на 107530 тис.грн. (або на 75,34%) у порівнянні з попереднім роком.

Аналогічну динаміку мають й інші операційні витрати. У 2019 р. їх розмір склав 2284 тис.грн, що більше 2017 р. на 1798 тис.грн (або у 4,6 р.) але менше 2018 р. на 4105 тис. грн (або на 64,25%).

Негативним є те, що не дивлячись на значне скорочення інших фінансових доходів у ПрАТ «СВС-Дніпро» протягом аналізованого періоду зростають фінансові витрати. Так у 2019 р. інший фінансовий дохід становив 29 тис.грн. Це менше, ніж у 2017 р. на 2901 тис.грн (або на 99,01%) і ніж у 2018 р. на 354 тис.грн. (або на 92,43%). У 2019 р. товариство мало фінансових витрат на 8058

тис.грн. Це більше ніж у 2018 р. на 7678 тис.грн (або у 21,2 р). У 2017 р. фінансових витрат у ПрАТ «СВС-Дніпро» взагалі не було.

Описані зміни доходів і витрат призвели до того, що у 2019 р. ПрАТ «СВС-Дніпро» отримало чистий прибуток у розмірі 22236 тис.грн. Це більше ніж у 2017 р. на 10327 тис.грн (або на 86,72%), але менше ніж у 2018 р. на 37793 тис.грн. (або на 62,96 %).

За даними річних звітів ПрАТ «СВС-Дніпро» за 2017-2019 роки (додатки Д, Е, Ж) здійснимо оцінку стану майна та джерел його формування (додаток И). Необхідно відмітити, що «СВС-Дніпро» має легку структуру, адже протягом всього аналізованого періоду необоротні активи не перевищували 13,8% і мали тенденцію до зменшення у структурі активів. Слід відмітити, що це є не характерним для будівельних підприємств може бути пояснено значним зношенням основних засобів.

Наочно структура майна ПрАТ «СВС-Дніпро» зображена на рис. 1.7.

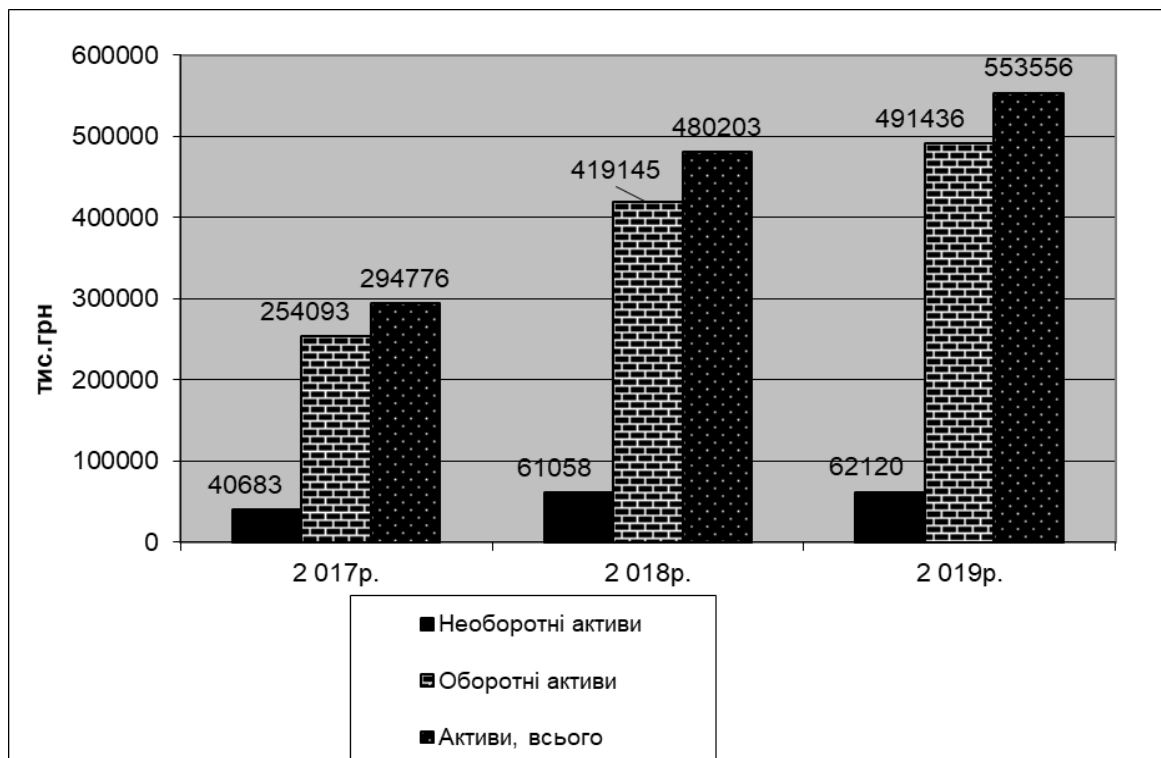


Рис. 1.7. Структура майна ПрАТ «СВС-Дніпро» у 2017-2019 роках (станом на кінець періоду)

Протягом всього аналізованого періоду спостерігається зростання оборотних активів, які у 2019 р. становили 491436 тис.грн (або 88,78% всіх

активів). Це більше ніж у 2017 р. на 237343 тис.грн (або на 93,41%) і ніж у 2018 р. на 72291 тис.грн (або на 17,25%).

Позитивним є те, що протягом аналізованого періоду зростає майно ПрАТ «СВС-Дніпро». У 2019 р. його розмір становив 553556 тис.грн, що більше ніж у 2017 р. на 258780 тис.грн (або на 87,79%) і ніж у 2018 р. на 73353 (або на 15,28%). Відмітимо, що зростання вартості майна може опосередковано свідчити про розширення обсягів діяльності товариства.

Аналізуючи структуру та динаміку джерел формування майна ПрАТ «СВС-Дніпро» (додаток К) варто відмітити, що товариство мало достатню кількість власного капіталу лише у 2017 р. (60,08 % всіх джерел формування майна), щоб відчувати себе незалежним від зовнішніх кредиторів. У наступних періодах спостерігається значне скорочення власного капіталу у структурі джерел формування майна, що свідчить про те, що ПрАТ «СВС-Дніпро» втрачає свою автономність. Так у 2019 р. власний капітал становив 148802 (або 26,88% всіх джерел формування майна). Це менше ніж у 2017 р. на 28298 тис.грн (або на 15,98%), але більше ніж у 2018 р. на 4281 тис.грн (або на 2,96%)

Позитивним у фінансовій діяльності є те, що протягом всього аналізованого періоду ПрАТ «СВС-Дніпро» мало у своєму розпорядженні нерозподілений прибуток. Також спостерігається стійка тенденція до зростання поточної кредиторської заборгованості, особливо розрахунків за одержаними авансами, які у 2019 р. становили 39,42% всіх джерел формування майна.

Також суттєвим є розмір кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги протягом всього аналізованого періоду. На кінець 2019 р. її розмір склав 179696 тис.грн (або 32,42% всіх джерел формування майна).

Так як об'єктом дослідження в дипломній роботі є процес обліку та аудиту основних засобів, тому здійснимо оцінку ефективності використання основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро» у 2017-2019 роках за даними табл. 1.3.

Аналізуючи дані табл. 1.3 необхідно відмітити такі негативні тенденції в контексті ефективності використання основних засобів:

Таблиця 1.3

**Характеристика стану основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро»
за 2017-2019 роки (станом на кінець року)**

Показник	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення (+,-) 2019 року від:	
				2017 року	2018 року
1. Вартість введених у дію нових основних засобів, тис. грн	2669	23395	4789	2120	-18606
2. Первісна вартість основних засобів на кінець року, тис. грн	23762	47001	50887	27125	3886
3. Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,112	0,498	0,094	-0,018	-0,404
4. Вартість вибулих основних засобів, тис. грн	145	156	903	758	747
5. Первісна вартість основних засобів на початок року, тис. грн	21238	23762	47001	25763	23239
6. Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,007	0,007	0,019	0,012	0,013
7. Сума нарахованого зносу на початок року, тис. грн.	4971	17900	20582	15611	2682
8. Сума нарахованого зносу на кінець року, тис. грн.	17900	20582	23506	5606	2924
9. Коефіцієнт зносу основних засобів на початок року	0,234	0,753	0,438	0,204	-0,315
10. Коефіцієнт зносу основних засобів на кінець року	0,753	0,438	0,462	-0,291	0,024
11. Коефіцієнт придатності основних засобів на початок року	0,766	0,247	0,562	-0,204	0,315
12. Коефіцієнт придатності основних засобів на кінець року	0,247	0,562	0,538	0,291	-0,024

- протягом аналізованого періоду зростає сума зносу основних засобів. У 2019 р. порівняно з 2017 р. знос зріс на 5606 тис.грн і порівняно з 2018 р. – на 2924 р, що свідчить про різке старіння основних засобів. При цьому позитивним є те, що протягом 2017-2019 років зростає первісна вартість основних засобів;

- зношення основних засобів було найбільшим у 2011 р., про що свідчить коефіцієнту зносу основних засобів, тобто більше 70% основних засобів були

повністю зношені. Але позитивним є те, що товариство проводить політику оновлення основних засобів і в наступних періодах цей коефіцієнт дещо зменшується.

Дослідження особливостей організації обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро» дозволило підтвердити його ефективність, так як всі документи заповнюються вчасно, у відповідності з графіком документообігу передаються у визначені відділи, а інформація з них своєчасно заноситься до облікової системи.

Тому в наступному питанні з'ясуємо особливості організація і методика обліку основних засобів та напрями їх удосконалення.

Висновки за розділом 1

1. Аналізуючи погляди науковців, вимоги нормативно-правових актів, які стосуються економічної сутності основних засобів, нами було виявлено суттєві відмінності. Зокрема Податковим кодексом, на відміну від стандартів обліку, додатковим критерієм віднесення активів до основних засобів є грошове обмеження в сумі понад 2500 грн. Дефініція «основні засоби» представлена в національних та міжнародних стандартах є подібною, яка зумовлена тим, що при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа.

2. Досліджуючи підходи до класифікації основних засобів ми дійшли висновку, що всі існуючі класифікаційні ознаки доцільно об'єднати залежно від завдань, які ставляться перед класифікацією. Зокрема ми виділили такі класифікаційні ознаки: згідно Податкового кодексу з метою здійснення податкових розрахунків та нарахування амортизації для цілей оподаткування; з метою підвищення рівня організації фінансового обліку; з метою оптимізації структури основних засобів та виявлення резервів підвищення ефективності їх використання; з метою нарахування амортизації основних засобів.

3. Пріоритетними завданнями обліку основних засобів є: правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення й вибуття об'єктів основних засобів; контроль за збереженням основних засобів; контроль за витратами на ремонт основних засобів, а також за ефективністю використання основних засобів; правильне обчислення та відображення в обліку сум амортизації; отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також у розрізі осіб, відповідальних за її збереження; виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

4. Головними задачами аудиту основних засобів є перевірка: забезпечення контролю за наявністю і збереженням основних засобів; правильності віднесення предметів до основних засобів, їх класифікації; правильності оцінки основних засобів в обліку; правильності оформлення і відображення в обліку операцій по надходженню і вибутті основних засобів, нарахуванні зносу і ремонтів основних засобів; правильності і ефективності використання основних засобів; правильності відображення даних про наявність і рух основних засобів у бухгалтерському обліку і звітності.

5. Достовірність і повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи в загальному чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку основних засобів. Держава регулює лише деякі аспекти обліку основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання. Основними нормативними документами з обліку основних засобів є П(С)БО 7 та М(С)БО 16 "Основні засоби", які визначають концептуальні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Встановлено, що між міжнародними та національними стандартами обліку

щодо основних засобів є ряд розбіжностей, зокрема у термінологічному словнику; у класифікації груп (класів) основних засобів; в особливостях обліку амортизації основних засобів; у формуванні первісної вартості основного засобу; у відображенні інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

7. Суб'єктом дослідження в дипломній роботі є ПрАТ «СВС-Дніпро». На сьогодні це сучасне, потужне та самодостатнє підприємство. Метою його діяльності є здійсненні підприємницької діяльності для одержання прибутку в інтересах акціонерів, покращення добробуту акціонерів у вигляді зростання ринкової вартості акцій товариства, а також отримання акціонерами дивідендів. Товариство діє на основі статуту, має лінійно-функціональну структуру, що відповідає особливостям його діяльності і забезпечує ефективність управління. Органами управління ПрАТ «СВС-Дніпро» є Загальні збори акціонерів, Наглядова рада та Директор. Контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства здійснює ревізор.

ПрАТ «СВС-Дніпро» веде бухгалтерський, оперативний і статистичний облік і складає звітність. З цією метою створену бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. Дослідження особливостей організації обліку дозволило підтвердити його ефективність. Облік ведеться відповідно до Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку. Всі документи заповнюються вчасно, у відповідності з графіком документообороту і передаються у визначені відділи, а інформація з них своєчасно заноситься до облікової системи. У ПрАТ «СВС-Дніпро» розроблені посадові інструкції всіх працівників, з якими вони ознайомлюються під розписку і суворо дотримуються.

8. Позитивним у фінансовій діяльності є те, що протягом всього аналізованого періоду ПрАТ «СВС-Дніпро» мало у своєму розпорядженні нерозподілений прибуток і отримувало чистий прибуток.

На основі розрахунку показників ефективності використання основних засобів виявлені такі негативні тенденції: зростання суми зносу основних засобів, що свідчить про різке їх старіння, а також зростає зношення основних

засобів, про що свідчить зростання коефіцієнту зносу основних засобів.

Проте товариство, при наявності коштів все ж таки здійснює ефективну політику з оновлення основних засобів. Також позитивним є те, що протягом аналізованого періоду ПрАТ «СВС-Дніпро» витрачало набагато більше коштів на придбання основних засобів, ніж сукупна первісна вартість основних засобів, які вибули в тому ж періоді. Це все підтверджує ефективність політики з управління основними засобами.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПрАТ «СВС-ДНІПРО»

2.1. Організація обліку та документальне оформлення руху основних засобів

В мовах ринкових відносин зростають потреби управлінського персоналу в оперативній, достовірній і повній обліковій інформації. Формування такої інформації може бути здійснено за умови якісного та ефективно організованого бухгалтерського обліку. Враховуючи те, що вартість основних засобів у структурі необоротних активів ПрАТ «СВС-Дніпро» займає найбільшу частку, актуальним є питання формування достовірної та релевантної інформації про основні засоби для здійснення управління діяльністю товариства.

Організація обліку – це сукупність заходів власника (керівника) підприємства, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи обліку та здійснення його процесу на підприємстві [38].

Особливу увагу опису особливостей, які впливають на діяльність будівельних підприємств в організаційному, економічному й обліковому напрямках, було приділено в роботах О. С. Нарінського [58].

Розглянемо ті з них, які мають безпосередній вплив на формування обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами:

- рухомість будівельних організацій, їхніх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт з одних об'єктів на інші;
- територіальна відокремленість об'єктів будівництва і велике значення транспортних зв'язків між ними;
- залежність виробничого процесу в багатьох випадках від природних факторів, зокрема від кліматичних і метеорологічних умов, особливо в

гідротехнічному і транспортному будівництві [58, с. 19-20].

З точки зору впливу галузевих особливостей діяльності будівельних підприємств на досліджуваний нами об'єкт, а саме: процес експлуатації основних засобів, дослідник В. С. Бард вказує, що, на відміну від інших галузей, продукція будівництва, як правило, нерухома й територіально закріплена, а це зумовлює необхідність постійної зміни місця проведення робіт [4, с. 28].

У цьому контексті інший вчений, а саме П. Й. Атамас [1, с. 8], доповнюючи попередні особливості, зазначає, що виробничий процес будівельної організації здійснюється при рухомому характері робіт будівельних машин і механізмів при значній питомій вазі витрат на утримання й експлуатацію останніх, що зумовлює необхідність їхнього окремого обліку та спеціальних методів розподілу.

Про потребу створення нестандартних облікових процедур щодо такого об'єкта обліку, як процес експлуатації основних засобів, із врахуванням галузевих особливостей будівельних підприємств зазначає В. Б. Захожай [31]:

- територіальна розгалуженість будівельних майданчиків - продукт, об'єкт будівництва розробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником;
- об'єкти виробництва знаходяться на значній відстані від апарату управління;
- об'єкти будівництва знаходяться на відкритій місцевості, спостерігається вплив кліматичних умов, що призводить до значних витрат.

Аналіз думок вчених з питань дослідження облікової практики будівельних підприємств дає можливість зробити висновок про необхідність врахування виокремлених нами організаційно-технологічних особливостей, які впливають на організацію обліку основних засобів, а саме:

- 1) мобільне використання активної частини основних засобів на різних об'єктах будівництва, які знаходяться не в окремому виробничому цеху, а в різних місцевостях. Це призводить до значних витрат на перебазування

активної частини основних засобів між об'єктами будівництва, наприклад, на монтування баштових кранів тощо;

2) значний вплив кліматичних умов на знос основних засобів, які експлуатуються на відкритих будівельних майданчиках, що вимагає здійснення значних витрат на їхнє утримання, ремонт, різні види поліпшень. Ця особливість зумовлює необхідність пошуку найоптимальніших форм відновлення основних засобів із врахуванням фінансового стану будівельного підприємства, складу і структури пасивів тощо;

3) залучення окремих об'єктів основних засобів (наприклад, будівельних кранів) від сторонніх організацій, що вимагає обґрунтування найбільш економічно доцільного зі шляхів такого залучення: на умовах оренди, лізингу тощо;

4) велика тривалість виробничого процесу, що в кризових умовах господарювання призводить до значних обсягів незавершеного будівництва. З точки зору впливу на методику й організацію обліку наявність незавершеного будівництва призводить до простою активної частини основних засобів, тому виникає необхідність прийняття рішень щодо ефективного управління ними – консервації чи продажу з відповідним відображенням в обліку.

Врахування галузевих особливостей будівельних підприємств при формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів надасть можливість підвищити ефективність управління ними за рахунок прийняття рішень, які ґрунтуватимуться на якісній та обґрунтованій інформації.

Організація обліку розглядається науковцями як сукупність двох складових: організація праці облікового апарату та організація облікового процесу. Організація облікового процесу в свою чергу включає організаційний та методичний аспект. Організація першого аспекту передбачає організацію документообороту, другого – формування та застосування облікової політики підприємства [44].

Необхідність облікової політики підприємства встановлена Законом

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [77], в якому визначено облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Елементи облікової політики щодо основних засобів встановлюються П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 14 «Оренда», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (додатки Л, М).

Аналізуючи положення про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку ПрАТ «СВС-Дніпро» необхідно відмітити, що позитивним є те, що в ньому зазначено, що товариство має право визначати як самостійний об'єкт обліку окремі конструктивні частини основних засобів за умови суттєвої відмінності строків їх корисного використання. Це дозволяє більш обґрунтовано обрати класифікаційну групу об'єкта основного засобу та забезпечує формування достовірної інформації про ступінь зносу об'єкта.

Наступним елементом облікової політики підприємства щодо основних засобів є самостійне встановлення підприємством строку корисного використання об'єкта основних засобів. Відмітимо, що строки корисного використання основних засобів, які встановлюються і закріплюються у Положення про облікову політику й організацію обліку ПрАТ «СВС-Дніпро» є обґрунтованими. При визначенні строку корисного використання у товаристві ураховується:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності, рекомендацій, зазначених у технічній документації;

- фізичний та моральний знос, що передбачається;

- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори, зокрема мінімальні строки корисного використання основних засобів, передбачені Податковим кодексом.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів

переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Також в положенні про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку повинна визначатися ліквідаційна вартість основних засобів, тобто сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Визначення ліквідаційної вартості здійснюється спеціально створеною на підприємстві ліквідаційною комісією. Відмітимо, що у ПрАТ «СВС-Дніпро» ліквідаційна вартість всіх основних засобів прирівнюється до нуля. Це пояснюється тим, що при зарахуванні нових об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років достатньо важко. Вважаємо, що такий підхід може знизити достовірність інформації щодо основних засобів, а тому доцільно встановлювати ліквідаційну вартість хоча б по основних об'єктах основних засобів.

При визначенні ліквідаційної вартості товариству доцільно використовувати один із таких методів:

- обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

- залучити фахівців-експертів – суттєвим недоліком методу є суб'єктивність і наявність додаткових витрат;

- за ліквідаційну вартість узяти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані в результаті ліквідації основного засобу – таке прогнозування має велику ймовірність помилки;

- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10 – 15 %) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив за групами основних засобів [62].

Також в Положенні про облікову політику й організацію обліку повинні зазначатися методи нарахування амортизації, які використовуються

товариством. Проте недоліком Положення у ПрАТ «СВС-Дніпро» є те, що в ньому це не зазначено, лише дано посилення на відповідність нарахування амортизації вимогам діючого Законодавства України. Тому вважаємо за доцільне рекомендувати керівництву ПрАТ «СВС-Дніпро» внести зміни до Положення про облікову політику й організацію обліку, додавши інформацію стосовно методів амортизації щодо кожної групи основних засобів. З цією метою у додатку Н ми узагальнили переваги та недоліки окремих методів амортизації, а також наслідки завищення та заниження норм амортизації.

Важливим питанням, яке необхідно враховувати під час розроблення облікової політики основних засобів, є порядок їх переоцінки. У Положенні про облікову політику й організацію обліку ПрАТ «СВС-Дніпро» зазначено, що об'єкти основних засобів після їх зарахування до складу активів обліковуються за переоціненою вартістю, якою є справедлива вартість.

У МСБО 16 «Основні засоби» [53], зазначено, що частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. У випадку, якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних коливань справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів з незначними коливаннями справедливої ринкової вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років. У Положенні про облікову політику ПрАТ «СВС-Дніпро» стосовно частоти переоцінки основних засобів зазначено лише те, що оцінка основних засобів повинна здійснюватися з достатньою регулярністю для того, щоб справедлива вартість переоціненого активу суттєво не відрізнялася від його балансової вартості. Проте недоліком цього Положення є те, що в ньому не вказано поріг суттєвості для переоцінки.

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [50] підприємство самостійно встановлює поріг суттєвості для проведення переоцінки. Порогом суттєвості для проведення переоцінки або

відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінка основних засобів має значення не тільки із позиції достовірності фінансової звітності, але й виходячи із потреб фінансового менеджменту. Так, при дооцінці основних засобів збільшуються суми амортизаційних відрахувань. Раціональне сполучення методів переоцінки і методів прискореної амортизації здатне забезпечити ПрАТ «СВС-Дніпро» надходженням грошових коштів у кількості, достатній для здійснення нових капітальних інвестицій..

Доцільно акцентувати увагу на тому факті, що одним з елементів організації облікового забезпечення процесу експлуатації об'єктів основних засобів будівельних підприємств, в тому числі і ПрАТ «СВС-Дніпро», є документування, яке, поряд з первинними документами бухгалтерського обліку, обліковими регістрами та звітністю, включає технічну (експлуатаційну та ремонтну) документацію як факторну складову, що має вирішальний вплив на формування облікових документів (рис. 2.1).



Рис. 2.6. Документування процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств

Оскільки планове технічне обслуговування та ремонти включають проведення відповідних технологічних операцій, які при їх здійсненні знаходять відображення в обліку, тому доцільно охарактеризувати процес їх планування як передумову для побудови обліку процесу експлуатації основних засобів. Такий процес полягає у складанні загальних річних, уточнених квартальних і місячних планів ремонтів за окремими структурними підрозділами (цехами) і підприємства в цілому. Плани ремонтів складаються бюро планово-попереджувальних ремонтів у вигляді календарних планів-графіків, що включають перелік усіх інвентарних одиниць устаткування, види ремонтів і технічних оглядів, які повинні бути здійснені в плановому році із зазначенням календарного строку їхнього виконання.

Розрахунок графіка виконується за такими розділами: планування ремонту в часі; календарне планування; планування зношуваності обладнання; планування ремонтів з урахуванням ступеня серйозності поломок; планування за заявками на ремонт; планування за комплектуючими; планування за невиконаними ремонтами; планування робіт з усунення незначних поломок; планування на наступний місяць з урахуванням поточного місяця [24].

Слід зазначити, що побудова ефективної облікової системи процесу експлуатації основних засобів є неможливою без правильного застосування норм щодо використання матеріальних і трудових ресурсів. Такі норми визначаються наявними нормативною базою та регулюються відповідними Державними будівельними нормативами [24, 25].

Оскільки від точності нормативів значною мірою залежать витрати підприємства на технічне обслуговування й ремонт устаткування, а також рівень втрат у процесі будівництва, пов'язаних з несправністю устаткування, це зумовлює застосування нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості виконаних робіт з метою визначення кошторисної вартості ремонтних робіт.

Нормативи диференціюються за групами устаткування й характеризують послідовність проведення ремонтів і технічних оглядів, обсяги ремонтних

робіт, їхню трудомісткість і матеріалоемність. Найважливішими нормативами системи ППР є: тривалість міжремонтного циклу; структура міжремонтного циклу; тривалість міжремонтного й міжоглядового періодів; категорія складності ремонту; нормативи трудомісткості; нормативи матеріаломісткості; норми запасу деталей, оборотних вузлів та агрегатів [24,25].

Спираючись на вимоги ДБН В.2.8-9-98 —Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Експлуатація будівельних машин. Загальні вимоги, яким регламентується облік експлуатації будівельних машин, слід зазначити, що формування інформаційно-облікових потоків щодо використання кожної будівельної машини має здійснюватися в розрізі таких показників: обсягу виконаних робіт, тривалості використання, фактичної наробки або пробігу із зазначенням проведених заходів щодо технічного обслуговування та ремонту, які визначені в ДБН В.2.8-3.

Слід зазначити, що одержання вищенаведеної інформації здійснюється за даними дорожніх листів та змінних рапортів механіків. Підставою щодо формування зведеної облікової інформації в частині обсягів виконаних робіт, технічних обслуговувань, планових і непланових ремонтів, зберігання будівельних машин є дані відповідних журналів [24].

Звичайно, що дотримання наведеної організації проведення технічного обслуговування і ремонтів дозволить будівельним підприємствам забезпечити відповідну організацію їх обліку, так і контролю за виконанням плану ремонтних робіт за кожною одиницею обладнання, а також за якістю ремонту та його вартістю. Крім того, дозволить контролювати рух запасних частин до обладнання, деталей і матеріалів, що використовуються під час ремонтних робіт, і тим самим прогнозувати поповнення складського господарства.

Перелік типових форм первинної документації, якими оформлюють операції з руху основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» наведено в додатку П. Порядок документального оформлення основних засобів у товаристві наведено на рис. 2.2.

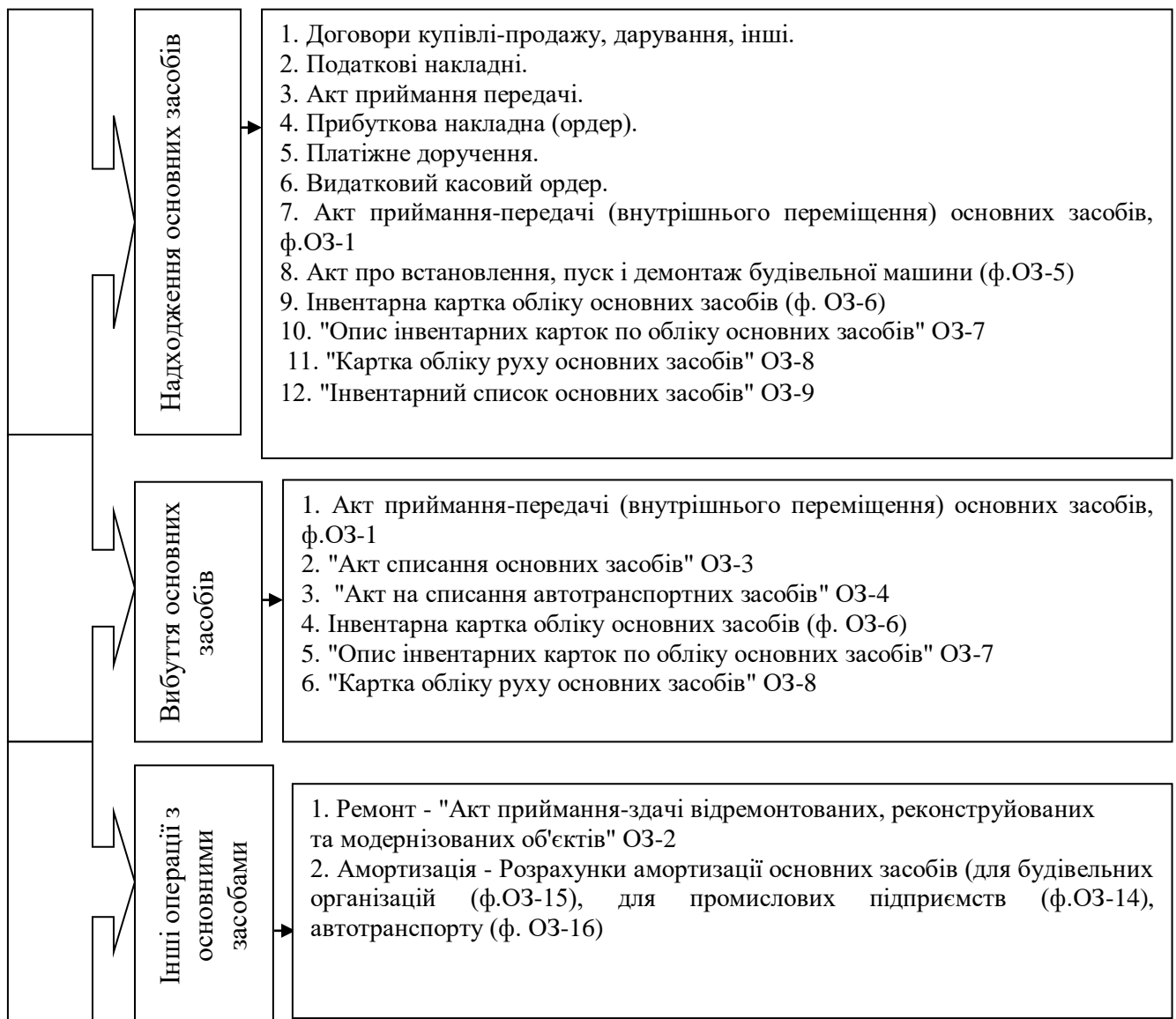


Рис. 2.2. Документальне оформлення операцій з основними засобами у ПрАТ «СВС-Дніпро»

Відмітимо, що при дослідженні порядку документального оформлення руху основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» було встановлено, що він організований на високому рівні. На кожен об'єкт основних засобів на підставі акту приймання передачі (внутрішнього переміщення) заповнюється інвентарна картка типової форми в одному екземплярі. Сукупність карток складає картотеку, що із всіма інвентарними картками забезпечує аналітичний облік основних засобів. Усі первинні документи, якими оформлюються операції з

руху основних засобів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням директора ПрАТ «СВС-Дніпро».

До складу такої комісії звичайно входять головний бухгалтер; головний інженер; головний механік; головний технолог; головний енергетик; посадові особи тих підрозділів, в яких знаходиться об'єкт основних засобів; керівник (або його заступник, начальник або майстер зміни, ділянки тощо); механік; технолог; бухгалтер.

Наказ про призначення комісії у ПрАТ «СВС-Дніпро» видається як окремо у кожному випадку здійснення операцій з основними засобами, так і загальний, яким призначається єдина комісія для контролю і документального оформлення усіх здійснюваних підприємством операцій з основними засобами протягом певного періоду (звичайно в кінці року).

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів підписується усіма особами, які брали участь у його прийманні та матеріально-відповідальною особою, якій передають основний засіб.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін у ПрАТ «СВС-Дніпро» відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного та аналітичного обліку:

1. Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ 1) після затвердження передається до бухгалтерії, де зберігається протягом терміну експлуатації і одного місяця після списання з балансу за умови, якщо за цей термін діяльності проведена документальна перевірка.

2. Один примірник акту ОЗ-1 передають до бухгалтерії, де на його підставі здійснюється запис в інвентарній картці та інвентарному списку.

3. Заповнені інвентарні картки реєструються в описі ОЗ-7.

4. За даними інвентарних карток, а також за даними форм розрахунку амортизації в кінці місяця заповнюються картки обліку основних засобів.

5. Інвентарні картки, а також картки обліку руху основних засобів звіряються з даними синтетичного обліку.

6. В кінці звітного року за даними карток обліку руху основних засобів та

за даними синтетичного обліку заповнюються дані звітності по основних засобах.

7. Після ліквідації основних засобів складається акт на списання основних засобів ОЗ-3. Перший примірник акту передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів та вилучається відповідна інвентарна картка, що відображається в описі інвентарних карток з обліку основних засобів. Другий примірник акту залишається у матеріально-відповідальній особи.

Порядок документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» представлено на рис. 2.3.

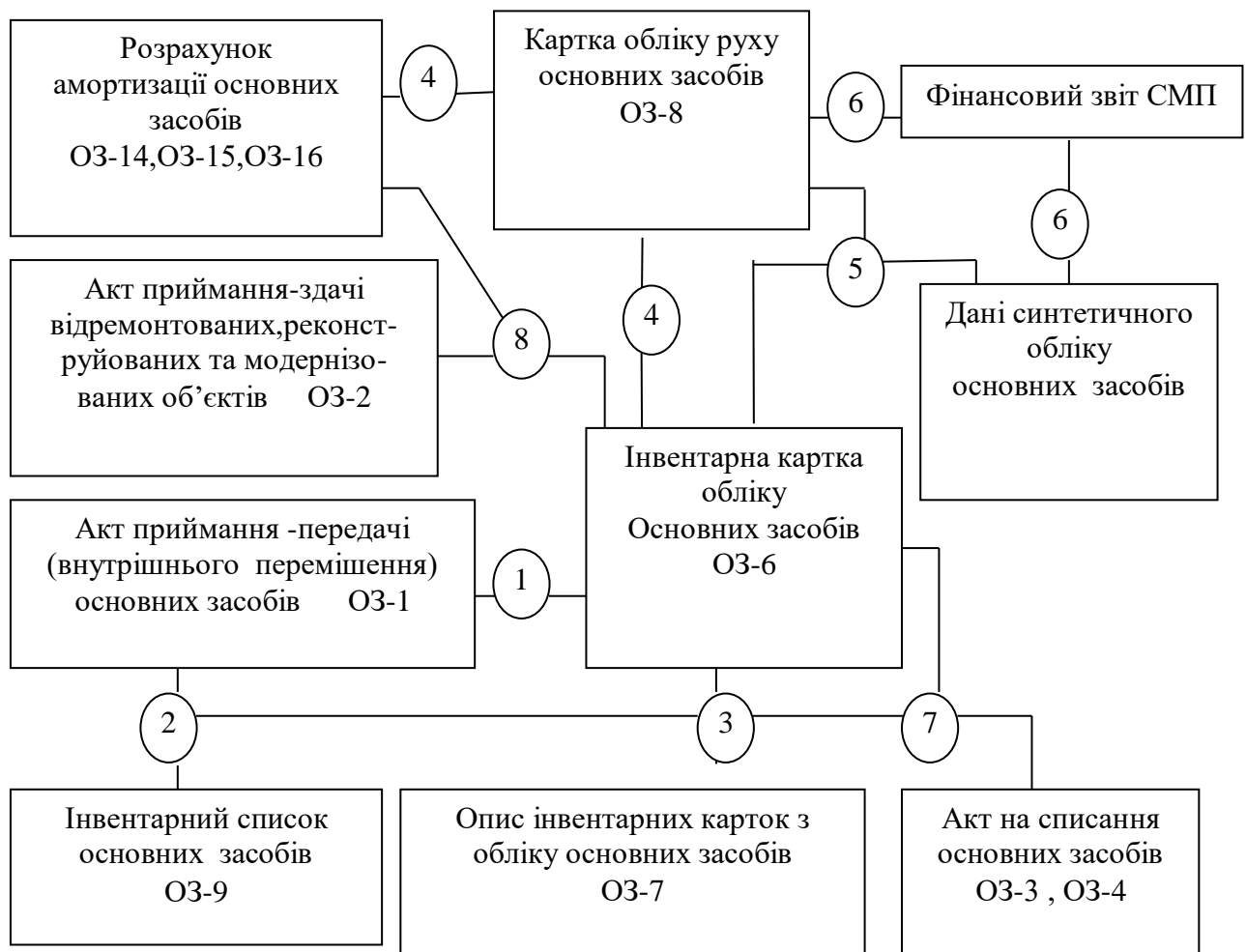


Рис. 2.3. Схема порядку документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро»

Проте необхідно відмітити і недоліки, що виявлені в організації документального оформлення руху основних засобів.

До цього часу у товаристві використовуються застарілі типові форми з обліку основних засобів, а тому, на нашу думку, доречно використовувати форми, затверджені Порядком складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору [75], які рекомендовано використовувати і для госпрозрахункових підприємств.

Також керівництвом та працівниками бухгалтерії недостатньо приділяється увага організації первинного обліку консервації та розконсервації основних засобів, незважаючи на те, що такі операції є типовими для ПрАТ «СВС-Дніпро». Тому вважаємо за доцільне поглиблено дослідити це питання.

Відповідно до п. 2 Положення № 1183, консервація основних фондів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш ніж три роки) зберігання основних фондів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування [67].

Причинами переведення основних засобів на консервацію для ПрАТ «СВС-Дніпро» можуть бути:

- припинення господарської діяльності на час модернізації, реконструкції, ремонту будівель та споруд, в яких знаходяться ці об'єкти основних засобів, або у зв'язку з реорганізацією чи ліквідацією товариства;
- скорочення обсягів виробництва;
- сезонний характер роботи того чи іншого підрозділу товариства;
- зміна профілю виробництва;
- закінчення або тимчасове припинення певного виду діяльності;
- збільшення витрат на утримання та обслуговування основних засобів, у зв'язку з чим їх використання в подальшому стає недоцільним;
- недоцільність використання основних засобів з інших причин.

При здійсненні операцій, пов'язаних з переведенням об'єктів основних засобів на консервацію можна виділити такі етапи:

1. Згідно з п. 10 Положення № 1183, наказом керівника створюється комісія з питань проведення консервації основних засобів на чолі з керівником підприємства [73], до якої бажано включити представників адміністрації, бухгалтерії, економічних та технічних відділів, керівників тих підрозділів товариства, в яких знаходяться об'єкти основних засобів, котрі планується передати на консервацію. Комісія має скласти певні документи для оформлення операцій з консервації основних засобів (додаток Р).

2. На другому етапі вважаємо за доцільне провести інвентаризацію основних засобів, що підлягають консервації. Для цього необхідно наказом керівника про проведення інвентаризації таких об'єктів основних засобів створити спеціальну інвентаризаційну комісію. Проте інвентаризацію може провести і постійна діюча інвентаризаційна комісія. В результаті проведення інвентаризації складається інвентаризаційний опис основних засобів (форма № інв.-1) і звіряльна відомість результатів інвентаризації основних засобів (форма № інв.-18).

3. Після розгляду документів, що були складені комісією з питань проведення консервації основних засобів та інвентаризаційною комісією, доцільно видати наказ про переведення об'єкта основного засобу на консервацію, в якому вказати її причини, найменування основного засобу, порядок фінансування консервації, строки перебування основного засобу на консервації, осіб, відповідальних за збереження законсервованого об'єкта основного засобу, а також скласти акт про прийняття основних засобів на консервацію.

4. Згідно з п. 16 Положення № 1183, необхідно розірвати в установленому порядку трудові договори з працівниками, які підлягають звільненню у зв'язку з консервацією основних засобів, з додержанням їх прав та інтересів відповідно до трудового законодавства [73].

5. На підставі наказу керівника про переведення об'єкта основного засобу на консервацію та акта про прийняття основних засобів на консервацію в бухгалтерії ставиться позначка в інвентарній картці обліку основного засобу

(форма № ОЗ-6) про переведення основного засобу на консервацію, оскільки на такі основні засоби призупиняється нарахування амортизації на час консервації.

Порядок розконсервації, відповідно до Положення № 1183, встановлюється у проекті консервації основних засобів, що включає в себе кошторис витрат, пов'язаних з проведенням розконсервації, план-графік розконсервації (пояснювальна записка до проекту), технологічні процеси, за якими проводитиметься розконсервація (технологічна документація до проекту) [73].

Крім цього, на підприємстві, на нашу думку, при розконсервації основних засобів необхідно:

- наказом керівника створити комісію з питань проведення розконсервації основних засобів, яка повинна скласти акт технічного стану основних засобів на момент їх роз консервації та акт про розконсервацію основних засобів, в якому відобразити висновки комісії;

- за наказом керівника провести інвентаризацію законсервованих об'єктів основних засобів, в результаті чого скласти інвентаризаційний опис основних засобів (форма № інв.-1) і звіряльну відомість результатів інвентаризації основних засобів (форма № інв.-18);

- видати наказ керівника про роз консервацію основних засобів;

- скласти акт про прийняття розконсервованих основних засобів в експлуатацію, який затверджується керівником;

- на підставі наказу керівника про розконсервацію основних засобів та акту про прийняття розконсервованих основних засобів в експлуатацію в бухгалтерії поставити позначку в інвентарній картці обліку основного засобу (форма № ОЗ-6) про розконсервацію основного засобу, оскільки по таких основних засобах поновлюється нарахування амортизації.

Дослідження організації обліку основних засобів у Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору дозволило дійти висновку, що облік організовано відповідно до вимог законодавства.

Основні засоби приймаються комісією, склад якої затверджується керівником підприємства, на всі основні засоби складаються акти, інвентарні картки, ведеться опис інвентарних карток основних засобів, а також щорічно проводиться їх інвентаризація.

Так як на основі первинних документів інформація про основні засоби відображається на рахунках обліку, тому в наступному питанні необхідно дослідити особливості синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів.

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів

Відповідно до Інструкції „Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” [34] для обліку господарських засобів, тобто узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об’єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, призначений активний рахунок 10 „Основні засоби”. Тож саме за допомогою даного рахунка ПрАТ «СВС-Дніпро» веде облік наявних у його володінні основних засобів.

За дебетом рахунка 10 "Основні засоби" відображається надходження на баланс підприємства придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю; сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів. За кредитом - вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума

уцінки основних засобів.

Стосовно більш детального поділу об'єктів основних засобів, то на даний момент у робочому плані товариства виділено наступні субрахунки:

100 "Інвестиційна нерухомість" – на якому ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості;

101 "Земельні ділянки" – на якому ведеться облік земельних ділянок;

103 "Будинки та споруди" – на якому ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель;

104 "Машини та обладнання" – на якому ведеться облік машин та обладнання;

105 "Транспортні засоби" – на якому ведеться облік транспортних засобів;

106 "Інструменти, прилади та інвентар" – на якому ведеться облік приладів та інвентарю;

109 "Інші основні засоби" – на якому ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 "Основні засоби".

Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані.

Надходження основних засобів на ПрАТ «СВС-Дніпро» здійснюється кількома способами: придбання за плату (купівля); будівництво (спорудження) власними силами; внесення до статутного капіталу; безоплатне одержання.

Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів основних засобів використовується відповідний субрахунок рахунка 15 „Капітальні інвестиції”.

На субрахунку 152 „Придбання (виготовлення) основних засобів” обліковують витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 „Основні засоби”.

У разі придбання основних засобів бухгалтерією ПрАТ «СВС-Дніпро», роблять бухгалтерські записи, наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Кореспонденція з обліку надходження основних засобів
у ПрАТ «СВС-Дніпро»**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	Д	К	
Оприбутковано устаткування, що потребує монтажу, отримане від вітчизняного постачальника	205	631	10000,00
Відображення податковий кредит з ПДВ	641	631	2000,00
Передано устаткування у монтаж	152	205	10000,00
Оприбутковано основні засоби, що не потребують монтажу, отримані від вітчизняного постачальника	152	631	40000,00
Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників	152	631	2000,00
Відображення витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	152	631	-
Відображено витрати на будівництво об'єкта господарським способом: матеріали,	151	205	29115,00
послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо)		23	2000,00
оплата праці працівників, зайнятих у будівництві		661	3000,00
відрахування на соціальні заходи		651	1200,00
Послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	151	631	3000,00
Відображено витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	152	631	485,00
Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення в експлуатацію	10	151, 152	102800,00
Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта основних засобів	10	46	-
Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10	424	-
Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746	

Основний засіб може бути придбаний в результаті обміну на інший актив. Собівартість такого основного засобу оцінюється за справедливою вартістю отриманого активу, що дорівнює справедливій вартості переданого активу з поправкою на будь-яку суму грошей чи грошових активів, що була передана. Обмін поданими об'єктами основних засобів, що мають однакову справедливу

вартість, відображається такими записами, наведеними в табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

**Кореспонденція рахунків з обліку придбаних основних засобів за
рахунок обміну на інший актив у ПрАТ «СВС-Дніпро»**

№п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Передано основних засобів іншому підприємству	361	742	1123,3
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	742	641	225,6
3.	Списано залишкову вартість основного засобу	972	10	265,8
4.	Отримано основний засіб за обміном	152	631	1562,2
5.	Відображено податковий кредит	641	631	325,1
6.	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	152	1562,2
7.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	361	325,1

Оскільки основні засоби мають здатність зношуватися та поступово втрачати свої властивості, то на них нараховується амортизація. У додатку С ми розрахували амортизацію придбаного у 2017 р. автомобіля на весь термін корисного використання.

Зазначимо, що ПрАТ «СВС-Дніпро» не може застосовувати метод зменшення залишкової вартості для розрахунку амортизації, так як ліквідаційна вартість всіх основних засобів товариства прирівнюється до нуля.

Аналізуючи дані додатка С відмітимо, що при використанні прямолінійного методу вартість автомобіля списується однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації. Але ж недоліком такого методу є те, що при його використанні не враховується моральний знос, а також не робиться реальна оцінка виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації. Практика показує, що знос машин збільшується у перші роки їх експлуатації, потім величина зносу стабілізується, а у останні роки експлуатації знос машин знову зростає. Що до морального зносу машин, то він також

нерівномірний. Застосування наданого методу не завжди забезпечує повне перенесення вартості основних засобів на знов створений продукт, в результаті чого створюється недоамортизація основних засобів, що є прямим збитком товариства.

При використанні виробничого методу, сума амортизації, яка визнається витратами звітного періоду, та балансова вартість автомобіля при використанні цього методу змінюється у зрівнянні з попереднім періодом прямо пропорційно його пробігу. Цей метод краще за все використовувати у тому випадку, коли відносно активу, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції. Його використання також доцільно, коли економічна користь того чи іншого необоротного активу зменшується у зв'язку з експлуатацією його, а не у зв'язку з впливом на нього часу. Цей метод забезпечує також відповідність суми амортизації, яка визнається витратами поточного періоду, отриманням прибутку, у випадку, якщо використання відповідного необоротного активу у різні періоди неоднакові. Але, не дивлячись на плюси, цей метод у закордонній практиці не знайшов широкого застосування, оскільки дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого необоротного активу. Також цей метод заборонено використовувати за податковим законодавством України.

Прискорені методи нарахування амортизації дозволяють у перші роки експлуатації списати значну частку вартості основних засобів. Такі методи доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, через що термін їх корисного використання може бути визначений лише приблизно. Зокрема ці методи доцільно використовувати для нарахування амортизації автомобілів.

Типова кореспонденція з обліку амортизації основних засобів узагальнена в додатку Т.

Але основні засоби не лише надходять на підприємство, експлуатуються ним, але й вибувають. Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі,

остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання.

Для визначення непридатності основних засобів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, організаціями та установами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонту, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія.

Основні засоби визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

1. Економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
2. Вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
3. Їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
4. Умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
5. Здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Основні засоби, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів, а амортизація на них не нараховується.

Вони обліковуються у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин - балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

Переведення основних засобів до тих, які утримуються для продажу оформляється Актом приймання-передачі основних засобів (типова форма № ОЗ-1). На підставі акта здійснюються відповідні записи в інвентарних картках і інвентарному списку. Регістри аналітичного обліку (інвентарні картки) вибувших у результаті продажу і міни об'єктів основних засобів у ПрАТ «СВС-

Дніпро» додаються до документів, якими оформлено їх передачу. Такими документами є: договір продажу (договір міни); акт оцінки об'єкта основних засобів або протокол узгодження ціни його реалізації; доручення юридичної особи-одержувача (типова форма № М-2).

Кореспонденція рахунків щодо продажу основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» узагальнена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку продажу основних засобів

ПрАТ «СВС-Дніпро»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків за Планом рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Прийнято рішення про реалізацію основного засобу і переведено його до необоротних активів та груп вибуття за залишковою вартістю	286	10	50000
2	Списано суму зносу основного засобу	131	10	150000
3	Відображено дохід від реалізації основного засобу, в т.ч. ПДВ	361	712	90000
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	15000
5	Списано собівартість реалізованого основного засобу в сумі залишкової вартості	943	286	50000
6	Отримано оплату на поточний рахунок	311	361	90000

Якщо за певних обставин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання. До таких обставин належать події, внаслідок яких об'єкт основних засобів цілком втрачає свої первісні якості, відновлення яких неможливе.

Підприємство може визнати невідповідність об'єкта основних засобів вимогам, що пропонуються, до активів і без будь-яких «додаткових» подій. До таких випадків, як правило, належать рішення про списання об'єкта основних засобів внаслідок його морального зносу.

Однією з умов ліквідації основних фондів за власною ініціативою є їхній фізичний або моральний знос, у результаті якого об'єкти стають непридатними до подальшої експлуатації або їх використання на підприємстві стає економічно недоцільним. У цих випадках підприємство може прийняти рішення про

ліквідацію об'єктів основних засобів за власною ініціативою.

Кореспонденція рахунків щодо обліку списання основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» узагальнена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків щодо списання основних засобів
у ПрАТ «СВС-Дніпро»**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано нараховану амортизацію основного засобу	131	10	9000
2	Оприбутковано матеріали, отримані від списання основного засобу	20	746	200
3	Списано залишкову вартість основного засобу	976	10	2000
4	Донараховано податкове зобов'язання з ПДВ	976	641	240
5	Відображено витрати по демонтажу основного засобу (заробітна плата та нарахування єдиного соціального внеску)	976	661	200
		976	651	76,6

На підставі первинних документів інформація про основні засоби узагальнюється в регістрах обліку. ПрАТ «СВС-Дніпро» використовує автоматизовану форму обліку, яка побудована з врахуванням вимог Методичних рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку [51].

Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос, а також капітальні інвестиції цими рекомендаціями призначений Журнал 4. Записи в ньому ведуться на підставі первинних і зведених документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів (форма № 03-1)), акта списання, розрахунку амортизації та ін.).

Вибуття основних засобів відображається в розділі I графа 4 Журналу 4 у результаті їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям.

Сума нарахованої амортизації основних засобів відображається у графі 6 Журналу 4. Капітальні інвестиції у зв'язку з введенням у дію основних засобів активів, вибуття внаслідок продажу відображаються в розділі II Журналу 4. Для

ведення обліку по дебету рахунка 15 "Капітальні інвестиції" призначена Відомість 4.1.

На підставі реєстрів та даних Головної книги в кінці звітного ПрАТ «СВС-Дніпро» складає фінансову та статистичну звітність. У фінансовій звітності інформація щодо наявності та руху основних засобів відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про рух грошових коштів та в Примітках до річної фінансової звітності.

Основні засоби і необоротні активи показуються в балансі у двох оцінках: за первісною вартістю і за залишковою (залишкова вартість дорівнює різниці між первісною вартістю і сумою нарахованого зносу).

Відповідно до затвердженого Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [59] у балансі (звіті про фінансовий стан) в першому розділі активу є три рядки, які відображають стан основних засобів:

- рядок 1010 «Основні засоби» – де відображається їх залишкова вартість станом на початок та кінець періоду;
- рядок 1011 "Первісна вартість" – де відображається первісна вартість основних засобів станом на початок та кінець періоду;
- рядок 1012 "Знос" де відображається нарахована сума зносу основних засобів станом на початок та кінець періоду.

Результат придбання та реалізації основних засобів відображається також у Звіті про рух грошових коштів. Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Операції з придбання або продажу основних засобів показується у вигляді виплат або надходжень від інвестиційної діяльності. Інвестиційна діяльність – це сукупність операцій з придбанням і продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Класифікація руху грошових коштів за видами діяльності забезпечує користувачів інформацією про ділову активність підприємства її вплив на фінансовий стан і обсяг грошових коштів.

Для складання Звіту про рух грошових коштів використовують дані Балансу, Звіту про фінансові результати, Головної книги та аналітичні дані окремих рахунків Бухгалтерського обліку.

Інвестиційна діяльність підприємства пов'язана з вкладенням грошових коштів у розвиток виробництва, придбанням нового обладнання, цінних паперів інших підприємств з метою отримання додаткового доходу. Тому показники другого розділу “Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності” визначаються за прямим методом руху грошових коштів на основі аналізу змін у статтях розділу Балансу “Необоротні активи” та статті “Поточні фінансові інвестиції”.

Найбільш детально інформація про основні засоби відображається у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів повинна наводитися така інформація:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі.

2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).

3. Наявність та рух у звітному році:

- 3.1. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року.

- 3.2. Первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств.

- 3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки.

- 3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які

вибули.

3.5. Сума нарахованої амортизації.

3.6. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.

3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

У примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

1. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження.

2. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів.

3. Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік.

4. Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

5. Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

6. Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись.

7. Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу.

8. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

Проте необхідно відмітити, що нажаль у ПрАТ «СВС-Дніпро» до річної фінансової звітності не додають ніяких пояснювальних листів до приміток до фінансової звітності, а лише заповнюють форму 5. Тобто не розкривається

додаткова інформація, передбачена П(С)БО 7 «Основні засоби», яку ми узагальнили у додатку У.

Частина інформації, яка розкриватися у Примітках до фінансових звітів згідно з П(С)БО, наводиться у формі №5 ПрАТ «СВС-Дніпро». Взаємозв'язок даних обліку та звітності з формою №5 щодо основних засобів та методика її заповнення відображено у додатку Ф.

Але слід відмітити, що основним недоліком обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро» є те, що дані синтетичного обліку не завжди задовольняють вимоги керівництва при управлінні основними засобами. Тому в наступному питанні розглянемо напрями удосконалення аналітичного обліку основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро».

2.3. Удосконалення аналітичного обліку основних засобів

Функціонування будівельних підприємств вирізняється інтенсивною експлуатацією основних засобів, у результаті чого виникають значні витрати на підтримання їх у робочому стані, відновлення та поліпшення таких об'єктів. За таких умов дані, які продукує система фінансового обліку не може задовільними потреби менеджменту.

Проведене автором дослідження стану організації обліку процесу експлуатації основних засобів дало змогу виявити окремі проблемні ділянки (табл. 2.5).

Слід зазначити, що в бухгалтерському обліку ПрАТ «СВС-Дніпро» відсутня інформація про зміну форми експлуатації основних засобів на таких ділянках обліку, як: облік підтримання у робочому стані основних засобів, облік відновлення основних засобів, облік поліпшення основних засобів, облік внутрішнього переміщення основних засобів, облік капітальних інвестицій, облік консервації основних засобів.

Таблиця 2.5

Застосування рахунків для відображення процесу експлуатації основних засобів у межах окремих ділянок обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро»

№ п/п	Ділянки обліку	Рахунки, на яких накопичується інформація про	
		витрати в межах ділянок обліку	витрати в межах ділянок обліку
1	Облік оренди основних засобів	01 — Орендовані необоротні активи”	01 — Орендовані необоротні активи”
	Облік амортизації основних засобів	131 — Знос основних засобів”, 09 — Амортизаційні відрахування”	09 — Амортизаційні відрахування”
3	Облік страхування основних засобів	654 — За індивідуальним страхуванням”, 655 — За страхуванням майна”	Економічно недоцільно відображати
4		Облік витрат процесу експлуатації:	
4.1	Облік підтримання у робочому стані основних засобів	23 — Виробництво”, 91 — Загальновиробничі витрати”, 92 — Адміністративні витрати”, 93 — Витрати на збут”	Проблемна ділянка обліку – відсутній спеціальний рахунок
4.2	Облік відновлення основних засобів	23 — Виробництво”, 91 — Загальновиробничі витрати”, 92 — Адміністративні витрати”, 93 — Витрати на збут”, 152 — Придбання (виготовлення) основних засобів”	Проблемна ділянка обліку – відсутній спеціальний рахунок
4.3	Облік поліпшення основних засобів	152 — Придбання (виготовлення) основних засобів”	Проблемна ділянка обліку – відсутній спеціальний рахунок
5	Облік внутрішнього переміщення основних засобів	10 — Основні засоби”	Проблемна ділянка обліку – відсутній спеціальний рахунок
6	Облік переоцінки основних засобів	411 — Дооцінка (уцінка) основних засобів”, 975 — Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”, 746 — Інші доходи”	Економічно недоцільно відображати
7	Облік капітальних інвестицій	152 — Придбання (виготовлення) основних засобів”	Проблемна ділянка обліку – відсутній спеціальний рахунок
8	Облік консервації основних засобів	977 — Інші витрати діяльності”	Проблемна ділянка обліку – відсутній спеціальний рахунок

Необхідно відзначити, що вищенаведена інформація формується в облікових документах (акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1); акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ОЗ-2); акт про тимчасове виведення основних засобів з експлуатації та їх консервація та ін.). Проте відсутність в обліковій практиці будівельних підприємств виокремлених рахунків, які були б призначені для формування необхідної інформації не дозволяє здійснювати ефективне управління цим процесом.

Вирішення зазначеної проблеми є важливим з метою забезпечення менеджерів різних рівнів управління будівельних підприємств інформацією про технічний стан об'єктів основних засобів, їх місце знаходження та можливості використання в умовах отримання нового замовлення на виконання будівельних робіт. Автоматизоване ведення обліку на даний момент не вирішує цієї проблеми, оскільки сучасним програмним забезпеченням у типовій його конфігурації не передбачається формування такої інформації.

На вирішення цієї проблеми автором висунуто пропозицію щодо удосконалення робочого плану рахунків бухгалтерського обліку ПрАТ «СВС-Дніпро» у частині відображення процесу експлуатації основних засобів.

Для ведення обліку процесу експлуатації основних засобів у частині нетривалого зберігання, технічного обслуговування, відновлення, поліпшення основних засобів, а також їх безпосередньої експлуатації та консервації пропонуємо введення аналітичних рахунків до тих синтетичних, на яких накопичується інформація про ділянки обліку, що є проблемними.

Незважаючи на те, що Інструкцією № 291 [34] не встановлено такої вимоги, облік експлуатації основних засобів на відповідних окремих субрахунках значно полегшить роботу бухгалтерам, оскільки дозволить контролювати наявність і технічний стан об'єктів, які перебувають у різних формах експлуатації.

Наведена пропозиція щодо доцільності формування аналітичних рахунків, зокрема у частині основних засобів, підтверджується тезою Г. Г. Кірейцева і О.

П. Кроп щодо:

а) безпосередньо зайнятих у виробництві, допоміжних та обслуговуючих (рахунки обліку 104 —Машини і обладнання, 105 —Транспортні засоби, 106 —Інструменти, прилади, інвентар);

б) інших основних засобів, які переважно становлять інфраструктуру підприємства (рахунки обліку 102 —Капітальні витрати на поліпшення земель, 103 —Будинки та споруди, 107 —Тварини, 108 —Багаторічні насадження”, 109 —Інші основні засоби) [40].

З метою одержання необхідної інформації щодо здійснення процесу експлуатації нами запропоновано внести зміни до робочого плану рахунків через виокремлення відповідних рахунків аналітичного обліку до синтетичного рахунку 10 —Основні засоби” у частині операцій нетривалого зберігання, безпосередньої експлуатації, підтримання у робочому стані, відновлення, поліпшення та консервації основних засобів.

Перелік запропонованих рахунків аналітичного обліку виробничих основних засобів будівельних підприємств до синтетичного рахунку 10 —Основні засоби” наведено у табл.2.6.

Таблиця 2.6

Застосування рахунків для відображення процесу експлуатації основних засобів у межах окремих ділянок обліку у ПрАТ «СВС-Дніпро»

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Аналітичні рахунки		
Першого порядку		Другого порядку		Третього порядку		Четвертого порядку
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код
10	Основні засоби	104	Машини і обладнання	1041	Нетривале зберігання машин і обладнання	104101-104199 За об'єктами
				1042	Машини і обладнання на технічному обслуговуванні	104201-104299 За об'єктами
				1043	Машини і обладнання в експлуатації	104301-104399 За об'єктами
				1044	Машини і обладнання на відновленні	104401-104499 За об'єктами
				1045	Машини і обладнання на поліпшенні	104501-104599 За об'єктами
				1046	Машини і обладнання на консервації	104601-104699 За об'єктами

Продовж. табл. 2.6

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Аналітичні рахунки		
Першого порядку		Другого порядку		Третього порядку		Четвертого порядку
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код
		105	Транспортні засоби	1051	Нетривале зберігання транспортних засобів	105101-105199 За об'єктами
				1052	Транспортні засоби на технічному обслуговуванні	105201-105299 За об'єктами
				1053	Транспортні засоби в експлуатації	105301-105399 За об'єктами
				1054	Транспортні засоби на відновленні	105401-105499 За об'єктами
				1055	Транспортні засоби на поліпшенні	105501-105599 За об'єктами
				1056	Транспортні засоби на консервації	105601-105699 За об'єктами

Проведене дослідження облікової практики будівельних підприємств дозволило нам виявити, що відображення витрат, пов'язаних з процесом експлуатації основних засобів у частині ремонтних робіт, здійснюється як на рахунку 911 —Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати”, так і на рахунку 912 —Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів”.

Використання останнього рахунку можна вважати некоректним, оскільки він не дозволяє формувати необхідну достовірну інформацію за кожним об'єктом основних засобів, що перебувають на технічному обслуговуванні та ремонті.

Для вирішення зазначеної проблеми нами внесено наступну пропозицію щодо відкриття субрахунку 232 —Ремонтне господарство” до синтетичного рахунку 23 —Виробництво” у частині допоміжного виробництва та відповідних аналітичних рахунків у розрізі поточного, капітального та непланового (аварійного) ремонту виробничих основних засобів.

Запропонована аналітика до субрахунку 232 —Ремонтне господарство” дасть можливість організовувати облік витрат на виконання ремонтних робіт у межах окремих об'єктів основних засобів за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку й

контролю за економним та раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Перелік запропонованих рахунків аналітичного обліку ремонтного господарства (щодо виробничих основних засобів) будівельних підприємств наведений у Додатку Х табл. Х.1.

Відображення інформації про такі технологічні складові процесу експлуатації основних засобів, як нетривале зберігання і переміщення об'єктів основних засобів та їхнє технічне обслуговування, доцільно здійснювати на окремих субрахунках, відкритих до синтетичного рахунку 91 —Загальновиробничі витрати, а саме: 912 —Нетривале зберігання і переміщення об'єктів основних засобів, 913 —Підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані (Додаток Х табл. Х.2).

На нашу думку запропоновані рахунки аналітичного обліку основних засобів дозволять суттєво підвищити інформаційність та якість облікового забезпечення управління основними засобами.

Висновки за розділом 2.

1. Організація обліку розглядається науковцями як сукупність двох складових: організація праці облікового апарату та організація облікового процесу. Організація облікового процесу в свою чергу включає організаційний та методичний аспект. Організація першого аспекту передбачає організацію документообороту, другого – формування та застосування облікової політики підприємства.

2. Елементи облікової політики щодо основних засобів є: порядок виокремлення об'єкта основних засобів; встановлення строків корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів; порядок встановлення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів; вибір методу нарахування амортизації основних засобів та встановлення порогу суттєвості для

проведення переоцінки, а також періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку.

3. Аналізуючи положення про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку ПрАТ «СВС-Дніпро» було встановлено що вона складено грамотно, враховує практично всі необхідні аспекти щодо обліку основних засобів. Проте недоліком є те, що в ньому не зазначено які методи амортизації використовуються товариством.

4. При дослідженні порядку документального оформлення руху основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» було встановлено, що він організований на високому рівні. На кожен об'єкт основних засобів на підставі акту приймання передачі (внутрішнього переміщення) заповнюється інвентарна картка типової форми в одному екземплярі. Сукупність карток складає картотеку, що із всіма інвентарними картками забезпечує аналітичний облік основних засобів. Усі первинні документи, якими оформлюються операції з руху основних засобів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням директора. Проте керівництвом та працівниками бухгалтерії недостатньо приділяється увага організація аналітичного обліку.

5. Для обліку господарських засобів призначений активний рахунок 10 „Основні засоби”, за дебетом якого відображається надходження на баланс підприємства придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю; сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів. За кредитом - вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

6. Надходження основних засобів на ПАТ «Кіровоградобленерго» здійснюється кількома способами: придбання за плату (купівля); будівництво (спорудження) власними силами; внесення до статутного капіталу; безоплатне

одержання. Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів основних засобів використовується відповідний субрахунок рахунка 15 „Капітальні інвестиції”.

7. Основні засоби, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів, а амортизація на них не нараховується. Вони обліковуються у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин - балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

8. На підставі первинних документів інформація про основні засоби узагальнюється в регістрах обліку. Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос, а також капітальні інвестиції призначений Журнал 4 та відомості до нього.

9. На підставі регістрів та даних Головної книги в кінці звітного періоду ПрАТ «СВС-Дніпро» складає фінансову звітність. Звітність товариства складається і подається без порушень, про як недолік необхідно відмітити, що на жаль до річної фінансової звітності не додають ніяких пояснювальних листів до приміток до фінансової звітності, тобто не розкривається додаткова інформація, передбачена П(С)БО 7 «Основні засоби».

10. З метою формування достовірної інформації про витрати, які мають місце на кожній технологічній операції процесу експлуатації основних засобів, запропоновано здійснювати облік у такому порядку: операції щодо нетривалого зберігання і переміщення відображати на субрахунку 912 —Нетривале зберігання і переміщення основних засобів; безпосереднього використання – на субрахунку 231 —Основне виробництво; технічного обслуговування – на субрахунку 913 —Підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані; ремонту – на субрахунку 232 —Ремонтне господарство.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Організація і планування аудиторської перевірки основних засобів

Розвиток України на сучасному етапі характеризується подальшим розвитком економіки. Її інтеграцією в систему міжнародних економічних відносин, виникненням акціонерних товариств. До розвитку економіки залучаються зовнішні і внутрішні інвестиції, кредити, проводиться емісія цінних паперів, іде роздержавлення власності та приватизація майна. Учасники цих процесів потребують достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб'єктів господарювання. Подання достовірної та неупередженої інформації зацікавленим особам забезпечується через аудиторський висновок (Звіт незалежного аудитора), виданий суб'єктом аудиторської діяльності.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» передбачено випадки обов'язкового проведення річного аудиту. Для ПрАТ «СВС-Дніпро» аудит річної фінансової звітності є не обов'язковим. Його може замовити керівник за бажанням. Відповідно до міжнародних стандартів аудиту крім власне аудиту річної фінансової звітності аудиторські фірми можуть надавати і інші послуги, зокрема здійснювати огляд історичної фінансової інформації, виконувати завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, завдання з підготовки фінансової інформації, а також надавати інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю.

Вважаємо, що перевірка правильності обліку основних засобів та відображення інформації про них у фінансовій звітності є завданням з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації. Проте при

реалізації цього завдання аудитором можуть бути використані всі ті принципи і підходи, що передбачені і для аудиту річної фінансової звітності.

Весь процес аудиту науковці поділяють на різну кількість стадій. Найбільш поширеною є думка, що процес аудиту включає три стадії: планування (організації), основну стадію (включає оцінку системи внутрішнього контролю та тестування операцій і сальдо на суттєвість) та завершальну стадію (додаток Ц).

Для здійснення аудиторської перевірки аудиторська фірма повинна отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції). Остаточно визначеної форми цього документа не існує, тому він може бути як досить загальним, так і більш детальним.

Однак у Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені: мета аудиторської перевірки; масштаб (період) перевірки; форма надання звіту за перевіркою; місце і терміни проведення аудиту; умови оплати за надані роботи (послуги); участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Лист-замовлення, який повинно направити ПрАТ «СВС-Дніпро» аудиторській фірмі для здійснення перевірки обліку основних засобів наведено у додатку Ш.

Аудиторська фірма вивчає Лист-замовлення і у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання. Форма Листа-зобов'язання визначена у Додатку 1 до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [56]. Лист-зобов'язання щодо проведення аудиторської перевірки обліку основних засобів ми наведемо у додатку Щ.

Після належного обміну інформацією, згідно з Листом-замовленням і Листом-зобов'язанням, між замовником та аудиторською фірмою відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України необхідно укласти Договір на проведення аудиторської перевірки основних засобів. Цей Договір повинен містити такі суттєві складові (у вигляді окремих розділів чи підрозділів у складі певного розділу): предмет договору; обов'язки сторін; порядок здачі та приймання робіт; строк виконання робіт; оплату робіт (послуг); права та

відповідальність сторін; особливі умови; реквізити сторін тощо.

Після підписання договору на проведення аудиторської перевірки починається планування аудиту. Процес планування аудиту регулюється МСА 300 „Планування аудиту фінансових звітів” [56], який трактує термін планування як встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробка плану аудиту. Метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

Тобто належне планування:

1. Дозволяє аудитору приділити увагу найбільш важливим ділянками аудиту, що в свою чергу дає змогу виявити потенційні проблеми, виконати роботи більш ефективно й у стислий термін, правильно скоординувати діє усіх членів аудиторської групи.

2. Полегшує управління та нагляд за членами аудиторської групи.

3. Допомогає координувати роботу аудиторів та експертів.

Планування передбачає розроблення загальної стратегії і загального підходу щодо очікуваного характеру, строків та масштабу аудиторської перевірки. Планування здійснюється протягом усієї аудиторської перевірки і, як правило, до дати підготовки фінансової звітності.

Призначення планування полягає у розробці загального плану аудиту з визначенням очікуваного обсягу, графіків та термінів проведення аудиту та підготовці аудиторської програми з встановленням обсягів, видів та послідовності проведення аудиторських процедур, достатніх для збору аудиторських доказів та формування обґрунтованої аудиторської думки про достовірність фінансової звітності підприємства. Етапи планування аудиторської перевірки узагальнені в додатку Ю.

Під час розробки загального плану аудиторської перевірки основних засобів необхідно приділити увагу таким аспектам:

1. Отримати розуміння бізнесу клієнта
2. Отримати розуміння обліку і системи внутрішнього контролю.
3. Визначити ризики і межу суттєвості.

4. Встановити види, час і повноту аудиторських процедур.
5. Узагальнити порядок координації, керівництва, супроводження та нагляду.

Розуміння бізнесу ПрАТ «СВС-Дніпро» ми отримали у підпункті 1.3 дипломної роботи, де охарактеризували фінансово-господарську діяльність товариства.

Оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватися за напрямками:

- перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з основними засобами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які наділені функціями санкціонування і які відповідають за стан і рух основних засобів:
- забезпечення належних умов запобігання і експлуатації основних засобів на підприємстві;
- наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з основними засобами;
- періодичне проведення інвентаризації основних засобів;
- належне ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів;
- контроль записів у регістрах обліку руху основних засобів тощо.

Для оцінки системи внутрішнього контролю доцільно розробити спеціальні тести, аналіз яких аудитору дозволить зробити висновок про надійність системи внутрішнього контролю основних засобів. Такий тест ми розробити в додатку Я. Аналіз цього додатку дозволив дійти висновку, що система внутрішнього контролю ПрАТ «СВС-Дніпро» знаходиться на середньому рівні, але потребує поліпшення організація обліку основних засобів. Отже ризик системи внутрішнього контролю становить 50%.

Використовуючи цю інформацію аудитор розраховує допустимий аудиторський ризик та обирає підхід до проведення аудиту. Аудиторський ризик доцільно встановлювати на рівні 1-5 відсотка. В умовах динамічного ринкового середовища, кризових явищ, спаду економіки на

загальнонаціональному рівні властивий ризик є також високим. Тому вважаємо, що ризик невиявлення повинен дорівнювати: $0,01/(0,5*0,8)=0,025$ або 2,5%. Такий рівень ризику не виявлення є достатньо низьким. а тому аудитору необхідно зібрати достатньо аудиторських доказів для підтвердження достовірності інформації в обліку та звітності щодо основних засобів.

Після цього як оцінено систему внутрішнього контролю та визначення аудиторського ризику аудитор складає план і програму аудиторської перевірки (додаток АА).

На основі складеного плану та програми аудиторської перевірки аудитор починає власне перевірку правильності обліку основних засобів та їх відображення фінансовій звітності. Тому методику аудиту основних засобів дослідимо у наступному питанні.

3.2. Методика аудиту основних засобів

Аудит як інформаційна система функціонує у певному технологічному режимі, упорядковано та здійснюється в певній послідовності. Технологія аудит – це науково-організований процес, який передбачає виконання аудиторських робіт у певній послідовності, за окремими стадіями, тісно пов'язаними між собою, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань [36].

Єдиної методики щодо проведення аудиту основних засобів не існує. Якщо аудиторська перевірка основних засобів здійснюється вперше, то відповідно до вимог МСА 510 „Перші завдання – залишки на початок періоду” [56] аудитору необхідно їх підтвердити, тобто отримати докази того, що:

- початкові сальдо по основним засобам не містять викривлень, які можуть суттєво вплинути на фінансові звіти поточного періоду;
- залишки по рахунках обліку основних засобів на початок аналізованого

періоду правильно перенесені із звітності попереднього періоду;

- облікова політика відносно основних засобів застосовувалась послідовно від періоду до періоду, а зміни, які відбулися, відображені й розкриті належним чином.

Основними методами, що використовуються при аудиті основних засобів є опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

Перевірку наявності основних засобів можна проводити двома способами:

1. Шляхом інвентаризації. Цей метод доцільно обирати при невеликій кількості основних засобів. Інвентаризація основних засобів важлива процедура контролю. Спостерігаючи за проведенням інвентаризації, аудитор повинен упевнитись у тому, що інвентаризація здійснюється у встановлені строки, з дотриманням необхідних правил, які виключають фальсифікацію її результатів, відносно всіх об'єктів основних засобів товариства, в тому числі тих, які знаходяться у територіально відокремлених підрозділах.

Аудитору необхідно звернути особливу увагу на основні засоби, що не використовуються, щоб з'ясувати:

- чи відповідають вони критеріям визнання активів;
- чи відповідає їх балансова оцінка поточній ринковій вартості або повинна бути знижена.

Аналізуючи інвентаризаційні описи ПрАТ «СВС-Дніпро» необхідно з'ясувати, чи в них містяться свідчення про всі об'єкти основних засобів: найменування та інвентарний номер об'єкта, його призначення, основні технічні і експлуатаційні характеристики.

Недоліком, який було виявлено при вивченні стану інвентаризаційної роботи у ПрАТ «СВС-Дніпро» є те, що орендовані основні засоби відображаються в одному інвентаризаційному описі із власними і не здійснюється їх розподіл по кожному орендарю.

На етапі фактичної перевірки основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро» також доцільно оцінити достовірність наданих товариством результатів проведеної інвентаризації основних засобів. З цією метою ми, в ролі аудитора, спостерігали за ходом проведення інвентаризації, оцінили правильність її методики документальне оформлення. Крім того ми зробили вибірккову перевірку записів в інвентаризаційних описах шляхом самостійного підрахунку окремих видів основних засобів. На підставі цього було зібрано достатню кількість аудиторських доказів, які підтверджують достовірність інвентаризаційних даних про стан основних засобів.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Для відображення результатів аудиторської перевірки стану інвентаризаційної дисципліни у ПрАТ «СВС-Дніпро» ми запропонували використовувати робочий документ, форму якого наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Результати вибіркової інвентаризації основних засобів

№ з/п	Матеріально-відповідальна особа	Об'єкт основних засобів	Шифр основних засобів	Наявність, тис.грн		Відхилення (+, -)	Примітки
				за даними аудиту	за даними товариства		
1.	Клименко О.В.	Кран	01057	306,93	306,93	-	
2.	Клименко О.В.	Будівля	0159	12456,7	12456,7	-	

2. Шляхом документальної перевірки. Так як у ПрАТ «СВС-Дніпро» велика кількість основних засобів, то при аудиторській перевірці доцільно обирати саме цей підхід.

Документальна перевірка полягає в тому, що об'єкт основних засобів вважається наявним, якщо існують такі документи:

- документ, який підтверджує його придбання, отримання на безоплатній основі, створення;
- акт прийому-передачі;
- в регістрах обліку зроблений відповідний бухгалтерський запис.

Якщо відсутній один з вищезазначених документів, то актив не

вважається наявним і не може бути включеним до балансу. В регістрах кількісного обліку на кожний об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка.

Перевірку права власності на основні засоби у ПрАТ «СВС-Дніпро» ми рекомендуємо проводити вибіркоким методом, враховуючи їх чисельність, а результати оформлювати у робочому документі, який наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Результати перевірки наявності документів на право власності на
об'єкти основних засобів**

№ з/п	Назва об'єкта	Шифр	Власність товариства	Орендований		Документ, що підтверджує право власності чи оренди			Примітки
				Фінансова оренда	Оперативна оренда	Найменування	№	дата	
1.	Підстанція	01057	+			Акт ОЗ-1	490	12.05.02 р.	
2.	Будівля	0159	+			Акт ОЗ-1	260	15.07.06 р.	

Після того як аудитором перевірено наявність основних засобів, необхідно здійснити перевірку їх відповідності критеріям визнання.

Критеріями визнання необоротних активів, як і активів взагалі, є існування ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу і вартість яких може бути достовірно оцінена.

При перевірці відповідності об'єкта необоротних активів першому критерію необхідно впевнитись, що всі ризики та вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкту перейшли до товариства. Момент передачі ризиків і вигод залежить від умов договору. В бухгалтерському обліку це відображається шляхом оприбуткування основних засобів на баланс підприємства з одночасним списанням активу з балансу контрагента, тобто таким моментом в обліку стає дата складання акта приймання-передачі, яка при перевірці порівнюється з датою, затвердженою в договорі, датою супровідних документів. Наявність документів, таким чином, для аудитора підтверджує факт передачі ризиків та вигод.

Другий критерій – достовірна оцінка основних засобів – залежить від

господарської операції і регламентується для ПрАТ «СВС-Дніпро» П(С)БО 7 «Основні засоби».

Узагальнюючи методику проведення аудиту відмітимо, що при документальній перевірці початковим етапом - є аналіз наведеної інформації у фінансовій звітності та в примітках на взаємо узгодженість між собою та за допомогою її порівняння з рахунками обліку і документами.

Щодо основних засобів, необхідно порівняти статті балансу (1011, 1012, 1005) з даними таблиці 1 Приміток до річної фінансової звітності для з'ясування відповідності даних. Також цю інформацію необхідно порівняти з даними статичної звітності 11-ОЗ.

- Після цього аудитор переходить до аналізу наказу про облікову політику. При цьому у наказі вивчаються такі питання (їх доцільність для ПрАТ «СВС-Дніпро»).

Другим етапом є – перевірка правильності формування кінцевого сальдо в Головній книзі і перенесення його в баланс за допомогою тестування на відповідність. Щодо основних засобів, то необхідно порівняти дані балансу з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 152 «Придбання (створення основних засобів».

Третім етапом аудиторської перевірки є перевірка відповідності сум, зазначених у документах, сумах, вказаним у регістрах аналітичного обліку (інвентарних картках, аналітичних рахунках), і на синтетичних рахунках. Порядок такої перевірки узагальнено в додатку АБ.

Четвертим етапом аудиторської перевірки є визначення правильності оформлення документів і правомірності оформленої операції. Так як єдиним підтвердженням проведення операції є первинний документ, який засвідчує факт здійснення операції. Для кожної операції існує встановлений законодавством порядок документального оформлення.

При проведенні аудиту основних засобів аудитор також повинен

перевірити

- правильність збереження паспортної та технічної документації на основні засоби;
- результати та методику проведення інвентаризації основних засобів;
- договори на придбання та реалізацію, наявність та правильність оформлення первинних документів щодо руху основних засобів;
- правильність формування первісної вартості, витрат на придбання, ліквідацію основних засобів тощо та відображення операцій на рахунках;
- правильність організації аналітичного обліку, чи закріплені основні засоби за матеріально-відповідальною особою, як часто проводиться їх інвентаризація;
- чи проведено розподіл основних засобів за групами амортизації;
- як ведуться інвентарні картки, чи всі записи в них робляться, чи відображаються ремонти, дообладнання, нарахування амортизації.

Результати аудиту повинні бути ретельним чином задокументовані, а тому дослідимо особливості узагальненні результатів аудиту основних засобів.

3.3. Узагальнення результатів аудиту основних засобів

У відповідності до вимог МСА документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації — робочої та підсумкової [56]. Зібрані на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки докази оформлюються в робочій документації, що в подальшому дає змогу підготувати Аудиторський висновок (Звіт незалежного аудитора) та отримати надійний інструментарій для аргументації на випадок розбіжностей із суб'єктом аудиторської перевірки.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення.

Підсумкова документація складається із Звіту незалежного аудитора та документації, що передається замовникові перевірки. Звіт незалежного аудитора є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова документація оформлюється як додаток до Звіту незалежного аудитора або як самостійний документ. Як додаток вона оформлюється, якщо аудитор у висновку посилається на неї. В іншому випадку, додаткова підсумкова документація є самостійним документом.

Аудитор може не посилатися у Звіті на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор.

Після завершення аудиту один примірник Звіту незалежного аудитора та додаткової документації залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності, аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. У відповідності до чинного нормативного поля, підсумкова документація носить конфіденційний характер та стосується лише суб'єктів аудиторської перевірки. Будь-які спроби щодо її вилучення або оприлюднення заборонені, окрім випадків, передбачених законодавством.

Звіт незалежного аудитора – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

Він складається у письмовому вигляді і повинен містити чітко сформульовану думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи

фінансової звітності.

Не модифікований звіт незалежного аудитора має наступну структуру:

1. Назва, яка чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора;

2. Адресат – замовники перевірки (відповідно до обставин завдання)

3. Розділ «Думка аудитора» - перший розділ звіту, в ньому висловлюється думка аудитора про фінансову звітність та її достовірність. В цьому розділі також:

- вказується суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;

- зазначається що фінансової звітності, підлягала аудиту;

- вказується назва кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;

- робляться посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик;

- вказується дата або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності.

4. Розділ «Основа для думки», в якому:

- зазначається, що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту;

- міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА;

- міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосовних до аудиту доречних етичних вимог, і те, що аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Таке твердження повинно містити посилання на Кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ);

- стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора.

5. Розділ «Безперервність діяльності» - там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до вимог МСА 570 (переглянутого).

6. Розділ «Ключові питання аудиту» - відображається інформацію з ключових питань аудиту в звіті аудитора відповідно до МСА 701.

7. Розділ «Інша інформація» - там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 (переглянутого).

8. Розділ «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність» - повинен описувати відповідальність управлінського персоналу за:

- складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;

- оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжити свою безперервну діяльність, а також доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності.

Цей розділ звіту аудитора також повинен зазначити тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування, якщо особи, які відповідають за такий нагляд, не є тими, хто несе відповідальність. В такому випадку заголовок цього розділу повинен також містити посилання на «тих, кого наділено найвищими повноваженнями».

9. Розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» - повинен вказувати що:

цілями аудитора є:

- а) отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

- б) складання звіту аудитора, що містить думку аудитора

- хоча обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, це не

є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує;

- викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки, і пояснювати, що вони вважаються суттєвими, якщо вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.

Цей розділ також повинен:

- вказувати, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом усього завдання з аудиту;

- вказувати, що аудитор повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями, крім інших питань інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включаючи будь-які значні недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені аудитором під час аудиту;

- описувати аудит, зазначаючи, що відповідальність аудитора включає:

- а) ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки; розробку та виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики; отримання аудиторських доказів, що є достатніми та прийнятними для використання як основи для висловлення думки аудитора;

- б) отримання розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

- в) оцінювання прийнятності застосованих облікових політик, обґрунтованості облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;

- г) дійти висновку щодо прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів, чи існує

суттєва невизначеність щодо подій або умов, яка може викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжити свою безперервну діяльність;

10. Підпис аудитора

11. Адреса аудитора

12. Дата звіту аудитора.

Дослідження показали, що документальне оформлення аудиту вважається однією із найважливіших умов його кваліфікованого проведення. Кінцевим результатом проведеної аудиторської перевірки є думка аудитора, що висловлюється на основі отриманих аудиторських доказів у вигляді Звіту незалежного аудитора.

Слід зазначити, що у Звіті незалежного аудитора висловлюється думка лише стосовно фінансових звітів або їх компонентів. До нього може додаватись розширений Лист-інформування управлінського персоналу, який носить конфіденціальну інформацію. В цьому листі аудитор описує всі проведені процедури відповідно до плану аудиторських послуг, вказує помилки та надає рекомендації щодо їх усунення. На законодавчому рівні структура цього листа не затверджена, тому він складається аудиторами у довільній формі, що може викликати певні незручності у внутрішніх користувачів економічної інформації.

Висновки за розділом 3

1. Увесь процес аудиту науковці поділяють на різну кількість стадій. Найбільш поширеною є думка, що процес аудиту включає три стадії: планування (організації), основну стадію (включає оцінку системи внутрішнього контролю та тестування операцій і сальдо на суттєвість) та завершальну стадію.

2. Для здійснення аудиторської перевірки аудиторська фірма повинна отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції). Аудиторська фірма вивчає Лист-замовлення і у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання. Після належного обміну інформацією між клієнтом та аудиторською фірмою укладається Договір на проведення аудиторської перевірки. Після підписання договору на проведення аудиторської перевірки починається планування аудиту, тобто встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробка плану аудиту. Призначення планування полягає у розробці загального плану аудиту з визначенням очікуваного обсягу, графіків та термінів проведення аудиту та підготовці аудиторської програми з встановленням обсягів, видів та послідовності проведення аудиторських процедур, достатніх для збору аудиторських доказів та формування обґрунтованої аудиторської думки про достовірність фінансової звітності підприємства.

3. З метою формування обґрунтованого плану та програми проведення аудиторської перевірки необхідно оцінити систему внутрішнього контролю. Для оцінки системи внутрішнього контролю ми розробили спеціальний тест, аналіз якого аудитором дозволить зробити висновок про надійність системи внутрішнього контролю основних засобів. Це нам дозволило дійти висновку, що система внутрішнього контролю ПрАТ «СВС-Дніпро» знаходиться на середньому рівні, але потребує поліпшення організація обліку основних засобів.

4. Аналіз наукової літератури дозволив дійти висновку, що єдиної методики щодо проведення аудиту основних засобів не існує і залежить від специфіки діяльності клієнта, обсягу його діяльності, досвіду аудитора та від того чи аудит є первинним, чи вторинним. Основними методами, що використовуються при аудиті основних засобів є опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

5. Перевірку наявності основних засобів можна проводити двома способами: шляхом інвентаризації (метод доцільно обирати при невеликій

кількості основних засобів) або шляхом документальної перевірки. Так як на ПрАТ «СВС-Дніпро» велика кількість основних засобів, то при аудиторській перевірці доцільно обирати саме цей підхід.

6. Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Тому ми розробили та запропонували для використання при аудиті основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро» робочі документи аудитора для узагальнення: результатів вибіркової інвентаризації основних засобів; результатів перевірки наявності документів на право власності на об'єкти основних засобів.

7. На основі проведеного дослідження встановлено, що результати аудиту повинні бути ретельним чином задокументовані. У відповідності до вимог МСА документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації — робочої та підсумкової. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. Підсумкова документація складається із Звіту незалежного аудитора та документації, що передається замовникові перевірки. Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації залишається в аудитора, а інший передається замовнику.

ВИСНОВКИ

Важливою умовою роботи і функціонування всіх галузей діяльності є наявність достатньої матеріально-технічної бази, головним елементом якої є основні засоби. Тому метою виконання дипломної роботи було обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо особливостей обліку та аудиту основних засобів за умов динамічного ринкового середовища.

Для досягнення встановленої мети в дипломній роботі поставлено та вирішено такі завдання:

1. Досліджено економічну сутність основних засобів, підходи до їх класифікації та порядок оцінки. Аналіз законодавчих актів показує, що чинні основоположні законодавчі документи, які регулюють фінансовий та податковий облік основних засобів, не містять методологічної єдності і єдності термінів. Зокрема Податковим кодексом, на відміну від стандартів обліку, додатковим критерієм віднесення активів до основних засобів є грошове обмеження в сумі понад 20000 грн. Досліджуючи підходи до класифікації основних засобів ми дійшли висновку, що всі існуючі класифікаційні ознаки доцільно об'єднати залежно від завдань, які ставляться перед класифікацією. Ми виділили такі класифікаційні ознаки: згідно Податкового кодексу з метою здійснення податкових розрахунків та нарахування амортизації для цілей оподаткування; з метою підвищення рівня організації фінансового обліку; з метою оптимізації структури основних засобів та виявлення резервів підвищення ефективності їх використання; з метою нарахування амортизації основних засобів.

2. Охарактеризовано нормативно-правове регулювання, значення і завдання обліку та аудиту основних засобів підприємства. Встановлено, що пріоритетними завданнями обліку основних засобів є: правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення й вибуття об'єктів основних засобів, правильності нарахування амортизації; контроль за збереженням основних

засобів; отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також у розрізі осіб, відповідальних за її збереження. Головними завданнями аудиту основних засобів є підтвердження: ефективності використання основних засобів та достовірності відображення даних про наявність і рух основних засобів у бухгалтерському обліку і звітності. Основними нормативними документами з обліку експлуатації та вибуття основних засобів є П(С)БО 7 «основні засоби» та М(С)БО 16 «Основні засоби», які визначають концептуальні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Між ними є ряд розбіжностей, зокрема у термінологічному словнику; у класифікації груп (класів) основних засобів; в особливостях обліку амортизації основних засобів; у формуванні первісної вартості основного засобу; у відображенні інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльності та постановку обліку в ПрАТ «СВС-Дніпро». Товариство діє на основі статуту, має лінійно-функціональну структуру, що відповідає особливостям його діяльності і забезпечує ефективність управління. ПрАТ «СВС-Дніпро» веде бухгалтерський, оперативний і статистичний облік і складає звітність. Облік ведеться відповідно до Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку, всі документи заповнюються вчасно, у відповідності з графіком документообороту і передаються у визначені відділи, а інформація з них своєчасно заноситься до облікової системи. У ПрАТ «СВС-Дніпро» розроблені посадові інструкції всіх працівників, з якими вони ознайомлюються під розписку і суворо дотримуються. Позитивним у фінансовій діяльності є те, що протягом всього аналізованого періоду ПрАТ «СВС-Дніпро» отримувало чистий прибуток. На основі розрахунку ряду показників ефективності використання основних засобів підтверджено, що товариство здійснює ефективну політику з оновлення основних засобів.

4. Досліджено особливості організації обліку та порядок документального

оформлення основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро». Елементами облікової політики щодо основних засобів є: порядок виокремлення об'єкта основних засобів; встановлення строків корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів; порядок встановлення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів; вибір методу нарахування амортизації основних засобів та встановлення порогу суттєвості для проведення переоцінки, а також періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку.

При дослідженні порядку документального оформлення руху основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро» було встановлено, що він організований на високому рівні. На кожен об'єкт основних засобів на підставі акту приймання передачі (внутрішнього переміщення) заповнюється інвентарна картка типової форми в одному екземплярі. Сукупність карток складає картотеку, що із всіма інвентарними картками забезпечує аналітичний облік основних засобів. Проте керівництвом та працівниками бухгалтерії недостатньо приділяється увага аналітичному обліку основних засобів.

5. Досліджено особливості організації обліку, порядок документального оформлення та методику синтетичного та аналітичного обліку основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро».

Для обліку господарських засобів призначений активний рахунок 10 «Основні засоби». З метою підвищення якості інформації про електричні мережі енергопостачальних компаній, яка генерується в системі бухгалтерського обліку, доцільно здійснювати відповідне накопичення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Запропоновано аналітичні рахунки до субрахунків 103 «Будинки та споруди» та 104 «Машини та обладнання», які дозволять забезпечити детальну характеристику електричних мереж енергопостачальних компаній України.

Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів основних засобів використовується відповідний субрахунок рахунка 15 „Капітальні інвестиції”. Основні засоби, які визнані утримуваними для

продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів, а амортизація на них не нараховується. Вони обліковуються у складі необоротних активів та груп вибуття на субрахунку 286. На підставі первинних документів інформація про основні засоби узагальнюється в регістрах обліку. Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос, а також капітальні інвестиції у ПрАТ «СВС-Дніпро» призначений Журнал 4 та відомості до нього. У фінансовій звітності інформація щодо наявності та руху основних засобів відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про рух грошових коштів та в Примітках до річної фінансової звітності. Звітність ПрАТ «СВС-Дніпро» складається і подається без порушень, проте як недолік необхідно відмітити, що на жаль до річної фінансової звітності не додають ніяких пояснювальних листів до приміток до фінансової звітності, тобто не розкривається додаткова інформація, передбачена П(С)БО 7 «Основні засоби».

5. Досліджено напрями удосконалення аналітичного обліку основних засобів у ПрАТ «СВС-Дніпро». З метою формування достовірної інформації про витрати, які мають місце на кожній технологічній операції процесу експлуатації основних засобів, запропоновано здійснювати облік у такому порядку: операції щодо нетривалого зберігання і переміщення відображати на субрахунку 912 —Нетривале зберігання і переміщення основних засобів; безпосереднього використання – на субрахунку 231 —Основне виробництво; технічного обслуговування – на субрахунку 913 —Підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані; ремонту – на субрахунку 232 —Ремонтне господарство.

6. Досліджено порядок організації, планування та методики аудиторської перевірки основних засобів. Процес аудиту включає три стадії: планування (організації), основну стадію (включає оцінку системи внутрішнього контролю та тестування операцій і сальдо на суттєвість) та завершальну стадію. Для здійснення аудиторської перевірки аудиторська фірма повинна отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення. Аудиторська фірма вивчає Лист-замовлення і у випадку згоди направляє клієнту Лист-

зобов'язання. Після належного обміну інформацією між клієнтом та аудиторською фірмою укладається Договір на проведення аудиторської перевірки. Після підписання договору на проведення аудиторської перевірки починається планування аудиту. З метою формування обґрунтованого плану та програми проведення аудиторської перевірки необхідно оцінити систему внутрішнього контролю. Для цього ми розробили спеціальний тест, аналіз якого дозволить зробити висновок про надійність системи внутрішнього контролю основних засобів ПрАТ «СВС-Дніпро». Встановлено, що система внутрішнього контролю у ПрАТ «СВС-Дніпро» знаходиться на середньому рівні, але потребує поліпшення організація обліку основних засобів. Основними методами, що використовуються при аудиті основних засобів є опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження. Перевірку наявності основних засобів можна проводити двома способами: шляхом інвентаризації (метод доцільно обирати при невеликій кількості основних засобів) або шляхом документальної перевірки. Так як у ПрАТ «СВС-Дніпро» велика кількість основних засобів, то при аудиторській перевірці доцільно обирати саме цей підхід. Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Тому ми розробили та запропонували для використання робочі документи аудитора для узагальнення: результатів вибіркової інвентаризації основних засобів; результатів перевірки наявності документів на право власності на об'єкти основних засобів.

7. Вивчено порядок узагальнення результатів аудиту основних засобів. Встановлено, що у відповідності до вимог МСА документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації — робочої та підсумкової. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. Підсумкова документація складається із Звіту незалежного аудитора та документації, що передається замовникові перевірки. Після завершення аудиту один примірник документації залишається в аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. – 2-ге вид. навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
2. Аудит. Методика документування : навч. посібник / за ред. І. І. Пилипенко. – К. : Держкомстат України, 2003. – 457 с.
3. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів): Навч. посіб. / В.В. Бабіч, С.В. Сагова. - К.: КНЕУ, 2006. - 282 с.
4. Бард В. С. Финансы строительства: учеб для вузов / В. С. Бард. – М. : Стройиздат, 1985. – 288 с.
5. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем : [навчальний посібник] / А.М. Береза ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2020. – 214 с.
6. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко. – К.: ЦУЛ, 2005. – 565 с.
7. Бурова О.М. Базові аспекти організації обліку основних засобів в інформаційному середовищі / О.М.Бурова, В.В.Волошина // Наука й економіка. – 2019. – 4(32). – С. 73-77.
8. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
10. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посібник] / За ред. Р.Л. Хом’яка, В.І. Лемішевського. – [6-е вид., доп. і перероб.]. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект-Захід”, 2007. – 1200 с.
11. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінькота ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2019. – 162 с.

- 12.Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: [учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности]: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Омега-Л, 2006. – 568 с.
- 13.Верига Ю.А. Аудит персоналу підприємства в комп'ютерному середовищі /Ю.А.Верига // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54). – С. 37–39.
- 14.Верига Ю.А. Звітність підприємств: навч. посібник / за ред. проф. Ю.А. Вериги. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.
- 15.Виноградова М.О. Аудит : навч. посіб. / М.О.Виноградова, Л.І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654.
- 16.Войтенко Т. Все про облік основних засобів (фондів) / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько та ін. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор. – 2008. – 440 с.
- 17.Гненний О. М. Методи оцінки майна та майно-вих прав в Україні : монографія / О. М. Гненний. – Д. : Вид-во Маковецький, 2012. – 264 с.
- 18.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. Навчальний посібник. 2007. 522 с.
- 19.Голощاپов В.А. Справочник по бухгалтерському учету / В.А. Голощاپов – [Второе издание, переработанное]. – Москва: Госфиниздат, 1957. – 568 с.
- 20.Гончарук, Я.А. Аудит : Навч. посібник / Я.А. Гончарук, В. С Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
- 21.Гордієнко Н.І. Аудит: методика і органі-зація / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. – Харків : ХНАМГ, 2007. – 294 с.
- 22.Господарський кодекс України №3713-VI від 08.09.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
- 23.Гура Н. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування / Н. Гура // Вісник Житомирського національного технологічного університету. – № 3(53). – 2019. – С. 73-74.
- 24.ДБН В.2.8-6-96 —Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент.

Технічне обслуговування та ремонт кранів самохідних стрілових. Затверджено наказом Державного комітету містобудування України від 3 квітня 1996 р. № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : document.ua/budivelnna-tehnika-osnastka-inventar-ta-instrument.-tehnichne-nor1440.html.

25.ДБН В.2.8-9-98 —Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Експлуатація будівельних машин. Загальні вимоги”. Затверджено наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 25 травня 1998 р. № 110 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dbn.at.ua/index/v_28/0-95.

26.Державний класифікатор України “Класифікація основних фондів” від 19.08.1997 р. №507 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0507217-97>.

27.Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія] / В.М. Диба. – К. : КНЕУ, 2008. – 288с.

28.Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів / Н. Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 45–48.

29.Дутчак І.Б. Документальне оформлення та облік надходження основних засобів на підприємство / І.Б. Дутчак // Науковий вісник НЛТУ України. - 2011. - Вип.21.13. - С.188-194.

30.Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

31.Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. – Міжрегіон. акад. упр. персоналом. – К. , 2005. – 966 с.

32.Зима Г.І. Сутність основних засобів як економічної категорії та проблеми їх визнання / Г.І.Зима, Н.І.Самбурська [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/830>

33.Ізмайлова О.О. облік витрат з поліпшення основних засобів на промислових підприємствах /О.О.Ізмайлова // Вісник КТУ. – 2010.– №25. –С. 40-49.

34.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №664 від 31.05.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

35.Карпенко Є.А. Проблеми обліку орендних операцій /Є.А.Карпенко, М.В.Крушельницький Матеріали за 9-а международная научная практична конференція, «Ключови въпроси в съвременната наука», 2013. Том 5. Икономика. София. «Бял ГРАД-БГ» ООД – С. 83-85.

36.Карпенко Є.А. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі: монографія /Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 269 с.

37.Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навч.-метод.посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит» програми професійного спрямування «Фінанси» за КМСОНП ПУЕТ / Є.А. Карпенко. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 359 с.

38.Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») /М. Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ,2011. – 241с.

39.Коритний В.О. Шляхи вдосконалення документального забезпечення обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах / В.О. Коритний // Бухгалтерський облік, 2018. – Вип. 1(79). – С. 53–58.

40.Кроп О. П. Удосконалення організації обліку основних засобів / О. П. Кроп, Г. Г. Кірейцев // Економічні науки : зб. наук. пр. / Луц. нац. техн. ун-т ; [відп. ред. З. В. Герасимчук]. – Луцьк : Луц. нац. техн. ун-т. – 2013. – Вип. 10 (37), ч. 3. – С. 380-386.

41.Кузнєцов В. Великий словник бухгалтера / В. Кузнєцов, О. Михайленко. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с.

42.Кулаковська, Л.П. Організація і методика аудиту : підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.

43.Кулаковська, Л.П. Основи аудиту : навч. посібник / Л.П. Кулаковська,

Ю.В. Піча. – 4-е вид. – К. : Каравела, 2011. – 312 с.

44.Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія/ В.А.Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373с..

45.Кулик В.А. Організація обліку основних засобів/ В.А.Кулик // Університетські наукові записки. – 2013. - №2 (46). – С. 404-408.

46.Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития (Монография) / Куликова Л - Казань, 2000. - 308 с.

47.Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів [Електронний ресурс] / М. Лучко //Соціально-економічні проблеми і держава. — 2013. — Вип. 2 (9). — С. 188-194.

48.Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку :монографія / Н. М. Малюга. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 548 с

49.Маноха Л. Ю. Оптимізація річного графіка планово-попереджувальних ремонтних робіт хлібопекарського підприємства в умовах автоматизованого управління ремонтом та технічним обслуговуванням устаткування / Л. Ю. Маноха, Н. В. Ліманська // Автоматика / Automatics – 2012 : матеріали XIX Міжнар. конф. з автом. управл., 26-28 вересня 2012 р. – К. : НУХТ, 2012. – С. 484 – 486.

50.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

51.Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р № 356 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293587

52.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.03.2013 № 635 [Електрон. ресурс]. –

Спосіб доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537

53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 1.01.2009 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16

54. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_023.

55. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці [Текст] : навч. посібник / О. А. Петрик, А. Ж. Пшенична, О. В. Артюх-Пасюта, А. І. Мілька. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 301 с.

56. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року/Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.aru.com.ua

57. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) 17 “Оренда” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?>

58. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в сторительстве / А. С. Наринский. – М.: Финансы и Статистика, 1988. – 191 с.

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

60. Никонович, М.О. Організація і методика аудиту : навч. посібник / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 472 с.

61. Ніпіаліді О.Ю. Державне регулювання амортизаційної політики підприємств: проблеми та перспективи / О.Ю. Ніпіаліді // Економічний аналіз. – 2011. – № 9 (1). – С. 221-224

62.Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.

63.Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов./ М.Ф.Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. — К.: Алерта, 2012. — 664с.

64.Операції з основними засобами: усі аспекти обліку / Збірник систематизованого законодавства // Бухгалтерія. Спеціальний випуск. — [вип.2]. — 2007.-. — С. 3-225

65.Організація бухгалтерського обліку : навч. по-сіб. / Ю. Д. Чацкіс, Є. С. Гейєр, О. А. Наумчук, І. О. Власова. — К. : ЦУЛ, 2011. — 564 с

66.Петренко А.Я. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення / Петренко А.Я., Попова В.Д. // Вісник Мукачівського державного університету, 2018. — Вип. 18. — С. 994–1000.

67.Пінчук О.П. Особливості обліку основних засобів з податкової точки зору при перехідних положеннях на залізничному транспорті / О.П.Пінчук, І.Г.Нідова // Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту». — 2013. — Вип. 6. — С. 112–118.

68.Податковий кодекс України : від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. —Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

69.Подолянчук О.А. методика і аналіз аудиту обліку основних засобів / О.А. Подолянчук, Г.М.Химич// Збірник наукових праць ВНАУ. — 2014. — № 4 (70). — С. 76–80.

70.Положення бухгалтерського учета 06/01 «Учет основных средств» [Електронний ресурс]. — Режим доступу:<http://www.buhgalteria.ru/modules/help/bu/index.php?id=6#1>.

71.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електрон. ресурс]. — Спосіб доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

72.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському

обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293567&cat_id=2935

73. Положенням про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1997р. № 3125-XII [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP971183.html.

74. Положенням про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва: наказом Міністерства будівництва, архітектури і житлово-комунального господарства України від 21.10.2007р. № 2 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11862.html.

75. Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору: наказ Міністерства фінансів України N 1336/29466 від 07.10.2016 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення 12.08.2020 р.)

76. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 2.12.2017р. № 2258-VIII [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

77. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.

78. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991р. № 1576-XII [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.

79. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ Міністерства статистики України N 352 від 29.12.1995 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95#Text> (дата звернення 12.08.2020 р.)

80. Сахарцева І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту : монографія / І.І. Сахарцева. – К. : Кон-дор, 2005. – 374 с.

- 81.Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: [учебное пособие] / В.Н. Сердюк. – [9-е изд., и доп.]. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.
- 82.Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. - 628 с.
- 83.Суботовська Л.Г. Методичні рекомендації з питань руху і обліку основних засобів [навч.-метод. посібник] / Л.Г. Суботовська. – К.: ДПК, 2006. – 101 с.
- 84.Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К. Знання, 2010. - 631 с.
- 85.Сухарський В.С. Економічний словник-довідник / В.С. Сухарський. – Т.: Богдан, 2002.— 720 с.
- 86.Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посіб.] / Л.О.Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2009. – 187 с.
- 87.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник [3-є вид., перероб та допов.] / Н.М. Ткаченко. К.: Алерта. - 2008. 926 с.
- 88.Усач Б.Ф. Аудит [Текст] : навч. посібник / Б.Ф. Усач. – 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 231 с.
- 89.Утенкова К.О. Аудит: Навчальний посібник/ К.О. Утенкова. – К.: Алерта, 2011. –408 с.
- 90.Хэндриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета [пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова] / Хэндриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. - М., 1997. - 576 с.
- 91.Цветов Ю. М. Концептуальні підходи до обліку основних засобів в умовах реформування залізничного транспорту / Ю. М. Цветов, Г. Поберезська // Зб. наук. пр. ДЕТУТ. Сер.«Економіка і управління». – 2012. – Вип. 20. –С. 239–249.
- 92.Цивільний Кодекс України №3610-VI від 07.07.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
- 93.Шипунова О.В. Основні аспекти організації обліку необоротних активів у середовищі комп'ютерних інформаційних систем / О.В. Шипунова // Збірник

наукових праць.— Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. — Вип. 28. — С. 187–195.

94.Щирська О.В. Складові елементи системи бухгалтерського обліку в розрізі операцій з амортизації основних засобів /О.В.Щирська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2013. — Вип..2(23).— С.401-404.

95.Щодо консервації об'єктів: Лист Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 14.11.2012 р. № 7/15-18364 [Електрон. ресурс]. — Спосіб доступу: interbuh.com.ua

96.Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. [art. 3.1.]: [Електронний ресурс]. —Режим доступу: <http://isip.sejm.gov.pl/>.